

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

DANIEL YUTAKA YAMAMOTO

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS *OVER-THE-TOP*

CURITIBA
2018

DANIEL YUTAKA YAMAMOTO

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS *OVER-THE-TOP*

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Direito, na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora: Profa. Dra. Betina Treiger
Gruppenmacher

CURITIBA
2018

TERMO DE APROVAÇÃO

DANIEL YUTAKA YAMAMOTO

A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS *OVER-THE-TOP*

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do grau de bacharel em Direito, na Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná.

Orientadora:

Profa. Dra. Betina Treiger Gruppenmacher
Departamento de Direito Público, UFPR

Prof. Dr. José Roberto Vieira
Departamento de Direito Público, UFPR

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz
Departamento de Direito Privado, UFPR

Curitiba, 31 de outubro de 2018.

AGRADECIMENTOS

À querida esposa Tatiana, que me acompanha e me incentiva nessa jornada de crescimento pessoal, sabendo compreender meus momentos de ausência.

Aos meus pais, Elena e Hideki, e aos meus sogros Tereza e Mario, valorosos apoiadores e que me auxiliaram para a conclusão dessa caminhada.

À minha orientadora, professora Betina, que dispôs de seu tempo e de seu conhecimento para me auxiliar na confecção desta monografia, além da confiança depositada.

Aos meus colegas de trabalho na Secretaria da Fazenda do Estado do Paraná, pelo apoio e contínuo incentivo.

Aos incontáveis amigos que fiz ao longo deste curso, sem os quais a caminhada seria mais árdua.

E, por fim, ao meu filho Ian, que mesmo tão pequeno já ensina diariamente o valor do amor, da persistência e da coragem.

RESUMO

Os serviços ofertados sob a tecnologia *over-the-top* (OTT) têm crescido de modo acelerado em número de usuários e em importância econômica, pois estão relacionados a uma série de aplicações cotidianas, principalmente no campo das comunicações e do entretenimento. Contudo, no campo da tributação indireta, tanto estados quanto municípios têm editado legislações que atraem para si a competência tributária, promovendo bitributação e insegurança jurídica. Através do estudo dos elementos jurídicos dos referidos serviços, dos princípios e regras constitucionais e legais, sobre os quais são construídas as respectivas regras matrizes de incidência tributária do ICMS e do ISS, combinada com a contribuição doutrinária e jurisprudencial, buscou-se entender quais as possibilidades de incidência de cada um desses impostos, ao que se demonstra, mormente na doutrina, que não há espaço para a cobrança de ambos os impostos, cabendo apenas o exercício da competência residual, não obstante parte da doutrina entender possível a cobrança do ISS, com possível inclinação da jurisprudência nesse sentido.

Palavras-chave: Serviços *over-the-top*. ICMS. ISS.

ABSTRACT

Services offered by over-the-top (OTT) technology have grown rapidly in number of users and economic importance, since they are related to everyday applications, mainly in communications and entertainment field. However, concerning the indirect taxation issues, both states and municipalities have legislated giving themselves the power to tax, promoting double taxation and legal uncertainty. Through the study of the legal elements of these services, constitutional and legal principles and rules, on which the respective ICMS and ISS taxes rules are constructed, combined with the legal doctrine and jurisprudential contribution, the purpose was to understand the charging possibilities of each one. It was demonstrated, mainly by the doctrine, that there is no possibility for any of these taxes, being possible the use of residual power, although part of the doctrine understands that it is possible to impose ISS tax to those services, with a possible development of the case-law on this way.

Keywords: Over the top services. ICMS. ISS.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1 CIÊNCIA DO DIREITO E DIREITO POSITIVO: DIFERENCIAÇÃO NECESSÁRIA ...	14
1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS	14
1.2 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA.....	17
1.3.A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	20
2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS).....	26
3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)	33
4 UMA INTRODUÇÃO AOS SERVIÇOS <i>OVER-THE-TOP</i> (OTT) E A SUA NATUREZA JURÍDICA	40
5 POSSIBILIDADE DE SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	48
5.1 SUBSUNÇÃO DAS OPERAÇÕES BASEADAS EM TECNOLOGIA OTT À REGRA MATRIZ DO ICMS	48
5.2 SUBSUNÇÃO DAS OPERAÇÕES BASEADAS EM TECNOLOGIA OTT À REGRA MATRIZ DO ISS.....	53
6 A POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL	58
7 CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS.....	64

INTRODUÇÃO

Já é lugar-comum dizer que o avanço tecnológico modificou sensivelmente as nossas vidas, mormente após o desenvolvimento da Internet desde o final do século XX e as suas diversas aplicações no nosso dia-a-dia, desde as mais simples, como pagar contas e pesquisar sobre qualquer assunto, até a sua mais pesada utilização, em serviços industriais, financeiros e comerciais.

O comércio eletrônico, por exemplo, já é realidade como parte do varejo brasileiro: segundo dados divulgados no início de 2018, o comércio eletrônico faturou mais de 47 bilhões de reais no Brasil¹, já participa com cerca de 3% do total do varejo, com grande perspectiva de crescimento²; como exemplo, nos Estados Unidos, o e-commerce representa um total de 453 bilhões de dólares³, quase 10% de toda a venda no varejo, em 2017⁴,

Não é à toa que as cinco empresas mais valiosas do mundo na atualidade são todas da área de tecnologia⁵, o que mostra a importância da chamada economia digital, provendo os mais diferentes produtos e serviços.

Atualmente, chama a atenção, na economia digital, a oferta de modelos negociais disruptivos por meio da Internet; menciona-se uma possível “4ª Revolução Industrial”, que seria movida pela Internet ultrarrápida, que nos conectará a máquinas inteligentes, que tomarão decisões sozinhas e interagirão com outras para desenvolver e aprimorar soluções para diversos aspectos de nosso cotidiano.

A título exemplificativo, já estão em andamento testes com carros autônomos, que substituirão os motoristas, com a finalidade de proporcionar um conforto maior e um trânsito mais seguro e eficiente.

¹ PORTAL E-COMMERCE BRASIL. E-commerce faturou R\$ 47 bi em 2017, diz Ebit. 08.03.2018. Disponível em <<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/37-webshoppers-e-commerce-faturou-r-47-bi-2017/>>, acesso em 23.08.2018.

² PORTAL E-COMMERCE BRASIL. E-commerce brasileiro vai crescer 12,4% ao ano e dobrar de tamanho no país, diz Google. 17.10.2016. Disponível em <<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-google/>>, acesso em 23.08.2018.

³ CBRE. E-commerce retail sales hit \$453.5 billion in 2017, as brands invest in omnichannel. Disponível em <<http://www.cbre.us/real-estate-services/real-estate-industries/retail-services/research-and-insights/us-marketflash-e-commerce-2017>>, acesso em 23.08.2018.

⁴ ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Quarterly Retail E-Commerce Sales 2nd Quarter 2018. 17.8.2018. Disponível em <https://census.gov/retail/mrts/www/data/pdf/ec_current.pdf>, acesso em 23.08.2018.

⁵ PORTAL EXAME. As 10 empresas mais valiosas do mundo. 28.04.2018. Disponível em <<https://exame.abril.com.br/mercados/as-10-maiores-empresas-mais-valiosas-do-mundo/>>, acesso em 24.08.2018.

Destarte, muitos aspectos da tecnologia ainda estão em desenvolvimento, porém tantas outras já são corriqueiras em nossas vidas, graças ao desenvolvimento do denominado *cloud computing*: por ele, temos acesso a contas de e-mail, de serviços de streaming e a possibilidade de comprar e acessar os mais diversos produtos e serviços. É ela que está por trás de muitas aplicações atuais.

Como introdução ao tema e adotando um viés finalístico, a Microsoft, fornecedora renomada de produtos e serviços eletrônicos, descreve o seguinte a respeito da computação em nuvem:

Provavelmente você está usando computação em nuvem neste momento, mesmo sem perceber. Se você usa um serviço online para enviar e-mail, editar documentos, ver filmes ou TV, ouvir música, jogar ou armazenar fotos e outros arquivos, é provável que a computação em nuvem esteja nos bastidores possibilitando tudo isso. Os primeiros serviços de computação em nuvem têm somente uma década, mas diversas organizações – de pequenas start-ups a corporações globais, de agências do governo a empresas sem fins lucrativos – estão adotando essa tecnologia por diversos motivos. Veja aqui algumas coisas que você pode fazer com a nuvem:

- Criar novos aplicativos e serviços
- Armazenar, fazer backup e recuperar dados
- Hospedar sites da Web e blogs
- Transmitir áudio e vídeo
- Fornecer software sob demanda
- Analisar dados para padrões e fazer previsões⁶

Nesse prisma, e utilizando também o suporte dos serviços em nuvem, temos também a presença dos chamados serviços *over-the-top* (OTT), que, conforme será detalhado mais à frente, vem se constituindo em uma tecnologia capaz de revolucionar os serviços de comunicação e de mídia, promovendo efeitos disruptivos em setores tradicionais da economia; além disso, tecnologias já corriqueiras no nosso dia-a-dia, tal como o *Whatsapp*, o *Skype* e o *Netflix*, são possíveis graças à tal tecnologia.

Para se ter uma ideia do que já representa tal mercado, segundo estudo da consultoria PricewaterhouseCoopers, os serviços de *streaming* de vídeo nos Estados Unidos, o maior mercado mundial nesta categoria, geraram uma cifra de 20 bilhões de dólares em receita, representando 80% do ganho do setor⁷. Segundo publicação da revista Forbes, já há mais de 200 fornecedores de serviços OTT apenas no

⁶ MICROSOFT. O que é computação em nuvem. Disponível em <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-cloud-computing/>>, acesso em 23.08.2018.

⁷ FORBES. PwC Report: OTT Video Streaming Steams Ahead In 2017 With \$20.1 Billion In Revenue. 05.06.2018. Disponível em <<https://www.forbes.com/sites/dbloom/2018/06/05/streaming-video-2017-revenues-pwc-netflix-amazon-hulu/#7951fd045edb>>, acesso em 22.8.2018.

mercado americano, transformando os modelos de distribuição de conteúdo, influenciando hábitos de consumo e a forma de fazer propaganda⁸.

O Brasil, por sua vez, segue a tendência: o país tem, segundo estudos, a 8ª posição entre os mercados de OTT⁹; quanto aos serviços de vídeo, nota-se uma sensível queda nas assinaturas de TV a cabo, ao passo que o faturamento da *Netflix* atinge cifras bilionárias¹⁰, e, no mercado musical, nota-se o crescimento robusto dos serviços de *streaming*, auferindo receitas, ao menos, no patamar de 90 milhões de dólares somente no território nacional, enquanto que no mundo essa cifra se eleva a US\$ 4,6 bilhões, em números de 2016¹¹.

Tais números são impressionantes, se refletirmos que há cerca de uma década o acesso a filmes majoritariamente se dava por meio da distribuição para cinemas, locadoras, e lojas de CDs e DVDs, que também revendiam as mídias com músicas.

Consoante tal panorama, a forma drástica com que a *Internet* alterou a oferta de bens e serviços proporciona também efeitos no campo jurídico, nos mais diversos ramos: no Direito Penal (por exemplo, quanto à ocorrência de crimes cibernéticos, incluindo o furto das chamadas moedas virtuais, as chamadas criptomoedas), no Direito Civil (na seara das obrigações e formas de contratação mais fluidas), mas também no Direito Tributário, objeto de nosso estudo.

Nesse aspecto, diversos países têm estudado formas de tributar tal fenômeno, ou já o fazem: a União Europeia cobra o imposto sobre o valor agregado (IVA) sobre serviços digitais – o que inclui a transmissão por *streaming*, bem como os serviços de telecomunicações, abrangendo também os serviços oferecidos via *Voice over Internet*

⁸ FORBES. How OTT Will Innovate In 2018. 23.01.2018. Disponível em <<https://www.forbes.com/sites/forbestechcouncil/2018/01/23/how-ott-will-innovate-in-2018/>>, acesso em 22.8.2018.

⁹ PORTAL ADMINISTRADORES.COM.BR. Brasil é o 8º mercado de OTT do mundo. Como isso impacta seus negócios? 25.05.2017. Disponível em <<http://www.administradores.com.br/noticias/negocios/brasil-e-o-8-mercado-de-ott-do-mundo-como-isso-impacta-seus-negocios/119158/>>, acesso em 22.8.2018.

¹⁰ RAGAZZO, Carlos. A Netflix e o destino da TV por assinatura. Jota, 09.10.2017. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-netflix-e-o-destino-da-tv-por-assinatura-09102017>>, acesso em 22.8.2018.

¹¹ G1. Streaming de música cresce 52% no Brasil em 2016 e já rende o triplo de venda de discos. 25.05.2017. Disponível em <<https://g1.globo.com/musica/noticia/streaming-de-musica-cresce-52-no-brasil-em-2016-e-ja-rende-o-triplo-de-venda-de-discos.ghtml>>, acesso em 22.8.2018.

Protocol (VoIP), e acesso à *internet*, excluindo os serviços que se dão exclusivamente por telefone, como é o caso dos *call centers*¹².

No mesmo sentido, desde 1º de julho de 2018, a Colômbia instituiu o IVA sobre diversos serviços oferecidos a partir de plataformas digitais, abrangendo serviços tão díspares como o compartilhamento de corridas (Uber, por exemplo), ensino à distância, e fornecimento de programas de cunho audiovisual¹³. Já nos Estados Unidos, aparentemente não há uniformidade de tratamento nas legislações estaduais sobre a distribuição de conteúdo por meio da tecnologia *over-the-top* ser considerado serviço, de modo que a cobrança pode ou não ocorrer, dependendo da localização do consumidor final¹⁴.

Em relação ao Brasil, é fato que a Constituição Federal de 1988, que contém todo o delineamento do sistema tributário nacional, foi elaborada num contexto diferente do atual. A *Internet* se encontrava em um relativo estágio primitivo, e, grosso modo, a prestação presencial de serviços era o padrão, além da comercialização de mercadorias ao consumidor final se dar marcadamente pela circulação física e com representantes em lojas presenciais que diferiam entre si pelo porte, público-alvo e área de atuação, entre outros elementos. A respectiva tributação vinha na esteira de tal estrutura.

Contudo, a já exposta mudança de paradigma veio a desafiar o Estado que, diante da necessidade de obter recursos para o atendimento dos seus fins, fia-se numa conformação constitucional que aparentemente não prevê como albergar a dinâmica comercial atual, influenciada pela abertura ao mercado global e às novas formas de acesso a produtos e serviços por meio da *internet*, o que pode trazer insegurança na sua interpretação e aplicação, tanto aos agentes públicos e quanto aos contribuintes.

¹² REINO UNIDO. The VAT rules if you supply digital services to private consumers. 19.12.2014. Disponível em <<https://www.gov.uk/guidance/the-vat-rules-if-you-supply-digital-services-to-private-consumers#sales-not-affected-by-the-change>>, acesso em 23.8.2018.

¹³ PORTAL DINERO. Se acelera el cobro de IVA a las plataformas digitales extranjeras. 07.09.2018. Disponível em <<https://www.dinero.com/empresas/articulo/cobro-de-iva-a-plataformas-digitales-extranjeras-en-colombia/259965>>, acesso em 23.8.2018.

¹⁴ Por exemplo, o estado de Ohio (disponível em <<https://www.tax.ohio.gov/faq/tabid/6315/QuestionID/2828/AFMID/11354/Default.aspx>>, acesso em 23.8.2018) estabelece a cobrança sobre “produtos digitais específicos”, o que abrange transferências temporárias e permanentes de conteúdo. Já no estado da Flórida (disponível em <<https://www.flrules.org/gateway/RuleNo.asp?ID=12A-1.062>>, acesso em 23.8.2018), fornecimento de imagens eletrônicas a serem exibidas na tela não são considerados bens tangíveis, não constituindo venda de serviço de informação.

Não é por menos que a publicação do Convênio Confaz 106/17¹⁵, provocou muitas discussões, uma vez que disciplina os procedimentos de cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação –ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados, além de conceder isenção nas saídas anteriores à destinada ao consumidor final, ao que os Estados, por meio de Convênio ICMS, procuraram delimitar a sua competência tributária, em vista da relevância tributária das operações com bens digitais.

Por outro lado, a edição da Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016, alterou a lei que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza- ISS, a Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003, incluindo a previsão de cobrança de ISS na disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet¹⁶.

Confrontando as duas redações, é evidente a possibilidade de ocorrência de bitributação, que se configura na possibilidade de um mesmo fato jurídico ser tributado por entes políticos diversos, o que é vedado pelo Sistema Constitucional, pois, nas palavras de Regina Helena Costa, *“cada situação fática somente pode ser tributada por uma única pessoa política, aquela apontada constitucionalmente, pois, como visto, a competência tributária é exclusiva ou privativa.”*¹⁷.

Não obstante haja posições, favoráveis à incidência do ISS sobre os serviços *over-the-top*, transmitidos por *streaming* como, por exemplo, ANDRÉ MENDES MOREIRA¹⁸, há também posições que entendem que não há cabimento de quaisquer dos dois impostos, tal como entendem, por exemplo, BETINA TREIGER

¹⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Publicação no DOU de 05.10.2017.

¹⁶ “1.09 - Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)”

¹⁷ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018, p. 79.

¹⁸ André Mendes comenta cobrança de ISS sobre serviços de streaming. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/noticias/andre-mendes-comenta-cobranca-de-iss-sobre-servicos-de-streaming/>>, acesso em 24.8.2018.

GRUPENMACHER¹⁹ e GUSTAVO BRIGAGÃO²⁰, o que acrescenta contornos mais complexos ao tema.

Ante a controvérsia exposta, o escopo deste trabalho é contribuir para o estudo da questão, realizando uma revisão acerca da natureza jurídica das prestações efetuadas ao abrigo da tecnologia *over-the-top*, e, à luz das construções da regra matriz de incidência tributária dos referidos impostos – ICMS e ISS – examinar as diferentes condições para a aplicabilidade da tributação nos moldes desejados pelos Estados e Municípios, acrescentando algumas breves considerações críticas, uma vez que se trata de tema que trilhará, indubitavelmente, um longo caminho até a sua pacificação, tanto em termos doutrinários, quanto jurisprudenciais.

Inicialmente, porém, como de praxe em um estudo científico à luz do direito positivo, cabe uma breve introdução relativo à Ciência do Direito, percorrendo seu trajeto até a estudo da regra matriz de incidência tributária, nos moldes da contribuição científica de PAULO DE BARROS CARVALHO, que, nos dizeres de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, foi quem proporcionou que a estrutura da norma tributária encontrasse “*sua mais precisa e sofisticada elaboração*”²¹.

¹⁹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional Consultor Jurídico. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>, acesso em 20.12.2016.

²⁰ CONSULTOR JURÍDICO. ICMS não incide sobre o *download* de *softwares*. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>, acesso em 24.8.2018.

²¹ VIEIRA, José Roberto. Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.) Tributação: Democracia e Liberdade. São Paulo: Noeses, 2014, p. 941.

1 CIÊNCIA DO DIREITO E DIREITO POSITIVO: DIFERENCIAÇÃO NECESSÁRIA

1.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

PAULO DE BARROS CARVALHO, ao explicar sobre a relevância de se iniciar estudando e delimitando os dois campos, assim promove a explicação sobre eles:

(...) o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país. À Ciência do Direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia, exibindo as formas lógicas que governam o entrelaçamento das várias unidades do sistema e oferecendo seus conteúdos de significação.²²

Assim, o referido autor nos alerta que, embora sejam dois mundos que não se confundem, não são poucos aqueles que ignoram as diferenças entre eles, de modo que a confusão de conceitos é muito comum. Afirma que “definições de ramos do Direito que começam por referência ao conjunto de regras jurídicas e terminam com alusões a princípios e composições que a Ciência desenvolveu a partir da análise do direito positivo”²³.

Prossegue o autor, discorrendo que, enquanto o Direito Positivo se configura como plexo de proposições que se destinam a regular a conduta das pessoas, em suas relações intersubjetivas, a Ciência do Direito estuda esse feixe de proposições, que tem por escopo ordenar a vida dos seres humanos em comunidade²⁴.

CLÉLIO CHIESA, por sua vez, fala do direito positivo como um sistema formado pelo conjunto das normas jurídicas válidas que se relacionam mediante vínculos integrativos de coordenação e subordinação hierárquica, obedecendo a um princípio unificador que é a norma fundamental.²⁵ Aqui o ilustre autor traz a lição de TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, que se refere ao termo repertório para se referir a um dado conjunto de elementos, e ao termo estrutura, para designar o complexo de

²² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 2.

²³ *Ibidem*, p.1-2.

²⁴ *Ibidem*, p.2.

²⁵ CHIESA, Clélio. ICMS: sistema constitucional tributário - algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTr, 1997, p. 19.

relações que se estabelecem entre os elementos²⁶, sendo o sistema, portanto, a reunião da estrutura e repertório.

Portanto, prossegue CHIESA, o termo sistema encerra a ideia de que há um conjunto de elementos organizados de maneira coerente, de tal forma que possibilite ao homem compreendê-lo.

JOSÉ ROBERTO VIEIRA cita a noção de sistema dado por ÉTIENNE BONNOT DE CONDILLAC, para o qual o termo representa a disposição de diferentes partes de uma arte ou ciência numa ordem onde se sustentem mutuamente, e que as últimas sejam explicadas pelas primeiras.²⁷

Prossegue CLÉLIO CHIESA explicando que o Direito Positivo e a Ciência do Direito se apresentam como sistemas de estruturas diversas: o primeiro, como sistema nomoempírico²⁸ prescritivo, condicionando às condutas intersubjetivas.

Por outro lado, a Ciência do Direito tem caráter nomoempírico descritivo, pois descreve esse conjunto de normas jurídicas, vertido em linguagem eminentemente científica²⁹. Tanto é que PAULO DE BARROS CARVALHO se refere a ela como sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível, acima do direito positivo, "*transmitindo notícias de sua compostura como sistema empírico*."³⁰

Além do aspecto linguístico, o autor aponta outras diferenciações, tais como a lógica que as orienta: ao direito positivo cabe utilizar a deôntica, do dever-ser próprio das normas prescritivas, enquanto que na Ciência do Direito prevalece a lógica apofântica, alética ou clássica, própria das Ciências.³¹

Em decorrência disto, a valência cabível para cada um dos campos também é diferente: no Direito Positivo, cabe o juízo de validade, se determinada regra é válida ou não, enquanto que na Ciência do Direito os vetores se orientam pelo binômio verdade-falsidade³², na linha do que afirmava HANS KELSEN, em sua obra *Teoria Pura do Direito*:

²⁶ *Ibidem*, p. 20.

²⁷ VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no Direito. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba: UFPR, v. 33, 2000, p. 62.

²⁸ Conforme explica CLÉLIO CHIESA (p. 21), os sistemas nomoempíricos "são constituídos de proposições que se referem a objetos reais, em uma linguagem material aberta e condicionada fundamentalmente pela experiência."

²⁹ *Ibidem*, p. 20-21.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 3.

³¹ *Ibidem*, p. 3.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 3-4.

A distinção revela-se no fato de as proposições normativas formuladas pela ciência jurídica, que descrevem o Direito e que não atribuem a ninguém quaisquer deveres ou direitos, poderem ser verídicas ou inverídicas, ao passo que as normas de dever-ser, estabelecidas pela autoridade jurídica - e que atribuem deveres e direitos aos sujeitos jurídicos - não são verídicas ou inverídicas mas válidas ou inválidas, tal como também os fatos da ordem do ser não são quer verídicos, quer inverídicos, mas apenas existem ou não existem, somente as afirmações sobre esses fatos podendo ser verídicas ou inverídicas.³³

Quanto à necessária unidade, no sistema do Direito Positivo, JOSÉ ROBERTO VIEIRA afirma que a unidade é conferida pela Constituição, fundamento de todas as regras que se colocam nos degraus inferiores da estrutura normativa, ao passo que, no sistema epistemológico, a norma jurídica fundamental é que lhe dá unidade definitiva, na forma como é conhecida a lição de HANS KELSEN.³⁴

Portanto, o Direito positivo e a Ciência do Direito expressam métodos e lógicas próprias, que modo que não se admite misturar esses campos. Todavia, por todo o exposto, não se nega a eles a condição de sistemas, ainda que o direito positivo possa abrigar certas antinomias e contradições, mesmo que aparentes.

Nesse sentido, PAULO DE BARROS CARVALHO ensina:

É bem verdade que os sistemas costumam trazer a estipulação de critérios com o fim de eliminar tais deficiências, no instante da aplicação da norma jurídica. Todavia, em face de dois preceitos contraditórios, ainda que o aplicador escolha uma das alternativas, com base na primazia hierárquica (norma constitucional e infraconstitucional) ou na preferência cronológica (a lei posterior revoga a anterior), remanesce a contradição, que somente cessará de haver, quando uma das duas regras tiver sua validade cortada por outra norma editada por fonte legítima do ordenamento.³⁵

Sobre tal aspecto, o citado professor alerta que, pelo fato das casas legislativas, em sistemas democráticos de governo, abrigarem diversos segmentos da sociedade, e não só juristas, os textos legais detém impropriedades, atecnias, deficiências e ambiguidades. Nesse cenário, sobressai o trabalho do jurista, que é "*a única pessoa capacitada a construir o conteúdo, sentido e alcance da matéria legislada*".³⁶

³³ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 52.

³⁴ VIEIRA, José Roberto. A Noção...*Op. Cit.*, p. 62-63.

³⁵ *Op. Cit.*, p. 11.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso... Op. Cit.*, p. 5-6.

Portanto, é de se concluir que ambos os campos (o da positividade e o da epistemologia jurídica) constituem sistemas que devem guardar, em regra, certa harmonia, porém tem a Ciência do Direito o dever de guardar coerência no estudo do seu objeto, o Direito Positivo, sob pena de se quedar inconsistente.

Quanto a uma dimensão teleológica, merecem referência as lições de REGINA HELENA COSTA, para a qual, a Ciência do Direito "*auxilia as tarefas cognitiva e interpretativa dos legisladores e aplicadores da lei, contribuindo para o aperfeiçoamento do direito positivo, especialmente nos países que adotam o sistema da civil law, como o nosso.*"³⁷

Também o campo do Direito Tributário também teve seu delineamento moldado pela Ciência do Direito, partindo desta o progresso do estudo da norma jurídica no campo dos tributos, e culminando com a preciosa concepção da chamada hipótese de incidência tributária.

1.2 A NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA

A norma jurídica, segundo CLÉLIO CHIESA, compondo o repertório que, aglutinado, irá formar o sistema, é a representação que se forma em nossa mente defronte a leitura de um texto normativo, não se confundido com este nem com os veículos pelos quais são introduzidos no sistema do direito positivo.³⁸

Já PAULO DE BARROS CARVALHO, ao afirmar que a norma jurídica é o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito, a partir de nossas sensações, faz uma interessante analogia com os símbolos linguísticos, a saber:

(...) podemos dizer que o texto escrito está para a norma jurídica tal qual o vocábulo está para sua significação. Nas duas situações, encontraremos o suporte físico que se refere a algum objeto do mundo (significado) e do qual extratamos um conceito ou juízo (significação).³⁹

Portanto, depreende-se que o texto normativo é o suporte físico, do qual o jurista extrairá os possíveis significados, elegendo o mais adequado.

³⁷ COSTA, Regina Helena. Curso... *Op. Cit.*, p. 60.

³⁸ CHIESA, Clélio. ICMS...*Op. Cit.*, p. 23.

³⁹ *Op. Cit.*, p. 8.

Contudo, nem sempre podemos obter a melhor significação a partir de um texto isolado. Assim, necessitaremos cotejá-lo com outros textos para que a sua compreensão seja a mais abrangente possível. Aliás, nunca é demais lembrar de NORBERTO BOBBIO, que, em sua obra sobre a teoria do ordenamento jurídico, ensina que as normas jurídicas não existem isoladamente, mas sempre em um contexto de normas com relações particulares entre si.⁴⁰

Aliás, CLÉLIO CHIESA pontua que é o sistema no qual a norma estará inserida que proverá o seu delineamento, as circunstâncias fáticas nele inseridas alcanças por sua força normativa.⁴¹

O professor prossegue na sua lição, esclarecendo a estrutura da norma jurídica, contendo dois elementos básicos: um antecedente e um consequente, que devem ser interligados por um conectivo deôntico, o "dever-ser".⁴²

O antecedente normativo, segundo o autor, *~consiste na descrição de um fato possível, estado ou ação que, se e quando ocorrido no mundo fenomênico, dá ensejo a uma consequência normativa, a uma relação jurídica.*⁴³

Nunca é demais lembrar a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO segundo o qual, consoante a Teoria Geral do Direito, a relação jurídica é definida como

(...) o vínculo abstrato segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. (CARVALHO, 2011, p.354-355)

Em um aspecto mais conceitual, o jurista afirma que as normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um fato.

Assim, um determinado fato é descrito na hipótese contida no antecedente, e, uma vez ocorrido, se torna efetivamente um fato jurídico, que atrai o interesse da regulação do Direito. Por sua vez, a ocorrência desse fato qualificado enseja a aplicação do consequente, previsão do comportamento tido como devido, segundo CHIESA.⁴⁴

⁴⁰ BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 6ª ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos; rev. téc. Cláudio De Cicco. Brasília : UnB, 1995.

⁴¹ *Op. Cit.*, p. 24.

⁴² *Op. Cit.*, p. 24.

⁴³ *Op. Cit.*, p. 25.

⁴⁴ *Op. Cit.*, p. 26.

Adentrando no nosso campo de estudo, temos a definição de GERALDO ATALIBA, que diz que norma tributária é aquela que trata do tributo, e que rege o relacionamento que o instituto estabelece entre os sujeitos da obrigação tributária e dos chamados deveres instrumentais (deveres de contorno, nas palavras de RENATO ALESSI)⁴⁵. Importante destacar que o jurista considera que a estrutura das normas tributárias é idêntica à das demais normas jurídicas, e aplicável igual tratamento técnico, portanto.

Reproduzimos aqui também a lição de MARCELO CARON BAPTISTA, de que existem normas tributárias de diversas naturezas, tais como as que estabelecem:

- a) Os princípios tributários, a competência tributária das pessoas políticas, e os direitos e garantias do contribuinte;
- b) os deveres relativos ao pagamento de determinadas quantias em dinheiro, e;
- c) os deveres instrumentais, que correspondem a obrigações diversas da entrega de dinheiro ou bens ao Estado.⁴⁶

Mesmo assim, não é certo dizer que toda norma que estabelece o dever dos contribuintes de entregar certa quantia (ou bens) ao Estado tem natureza tributária.

Merecem referência as lições do professor GERALDO ATALIBA, que, ao considerar o conteúdo analisou as hipóteses de condução de dinheiro pelo particular ao Estado, para fins de reconhecimento de um tributo.

Segundo o professor, há que se verificar, toda vez que o jurista se defrontar com a hipótese de alguém sofrer a contingência de dar dinheiro ao Estado, se se trata de multa, obrigação convencional, indenização por dano, ou tributo⁴⁷.

A multa se caracteriza como sanção por ato ilícito cometido, enquanto que, na obrigação convencional, em decorrência do poder público deter capacidade de praticar negócios jurídicos convencionais, alguém pode ser colocado como devedor de pessoas públicas, como é o caso do mútuo e do aluguel, por exemplo.

Neste caso, há obrigação pecuniária também, porém há que se considerar que no caso de negócio jurídico, há vontade das partes em constituí-lo. A indenização por dano, por sua vez, é mera reparação patrimonial.

⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5a. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 48.

⁴⁶ BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 116.

⁴⁷ ATALIBA, Geraldo. *Op.Cit.*, p. 34.

Desta forma, há o delineamento da noção constitucional de tributo: obrigação pecuniária, legal, não emergente de fatos ilícitos. Não é sanção por violação de preceito, nem reparação patrimonial.

GERALDO ATALIBA sintetiza a conteúdo da norma jurídica tributária: o mandamento “pague dinheiro ao estado”, estando preso a uma hipótese “se acontecer um fato X, que não seja ilícito”⁴⁸.

Em resumo, para conhecer a norma tributária, cujo polo ativo é o Estado, e o objeto é a prestação pecuniária, devemos considerar que ela necessariamente emana da lei, afastando, por conseguinte, qualquer elemento de manifestação da vontade, ou mesmo de anuência do sujeito passivo. Além disso, deve contemplar em sua hipótese de incidência a descrição de um fato lícito, elemento diferenciador da multa e da indenização por dano causado.

Pois bem, para o estudo de cada tributo que Constituição Federal contemplou, podemos nos valer do estudo da norma jurídica tributária de cada um deles, o que pode ser melhor compreendido através da regra matriz de incidência tributária.

1.3. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Um estudo que pretensamente vise investigar a adequada aplicação do direito posto sobre a realidade fática, deve, necessariamente, passar pela análise de sua norma jurídica, o que ocorre também no âmbito tributário.

No Brasil, entre vários autores que desenvolveram contribuições fundamentais ao assunto, como ALFREDO AUGUSTO BECKER, GERALDO ATALIBA E SACHA CALMON NAVARRO COELHO, nos serviremos, para este estudo, das preleções de PAULO DE BARROS CARVALHO quanto à norma jurídica tributária. Mas, antes de tudo, cabe, aqui, uma retomada acerca da questão da norma jurídica.

MARCELO CARON BAPTISTA define a norma jurídica como o “juízo, a significação obtida pela conjugação de todos os enunciados prescritivos constantes do sistema de Direito Positivo.”⁴⁹

Prossegue BAPTISTA, afirmando, que para o adequado conhecimento da norma jurídica, “o caminho mais seguro [...] é o que parte da decomposição de sua

⁴⁸ *Ibidem*, p. 48.

⁴⁹ BAPTISTA, Marcelo Caron. *Op. cit.*, p. 111.

estrutura, o que apenas faz sentido para fins didáticos; uma dissecação que busque a explicação da forma pela qual ela opera, no sentido de regular as condutas humanas."⁵⁰

Nesse sentido, RENATO LOPES BECHO apresenta breve panorama histórico, remetendo a ALFREDO AUGUSTO BECKER, que reconheceu, na década de 1960, em uma determinada hipótese de incidência, a existência de um núcleo, um ou mais elementos adjetivos, além de coordenadas de tempo e lugar.

Esse núcleo seria o elemento de destaque da hipótese de incidência, refletindo tão somente a natureza jurídica dos negócios jurídicos que sofreriam a incidência da norma tributária, além de definir o "gênero jurídico" do tributo.⁵¹

Contudo, BECHO analisa que na concepção citada há uma excessiva valorização da base de cálculo, inserta no núcleo da hipótese de incidência, sendo que considerava uma estrutura demasiado fluida e aberta.

Posteriormente, GERALDO ATALIBA realizou um delineamento da hipótese de incidência com maiores contornos científicos, identificando o jurista os aspectos componentes e indispensáveis da hipótese de incidência: material, pessoal, temporal e espacial.

Segundo o autor, "a novidade dessa doutrina reside, então, na superação da abstração que era o núcleo e os elementos adjetivos, substituídos pelos aspectos material (com mais dados que a base de cálculo) e pessoal."⁵²

PAULO DE BARROS CARVALHO posteriormente contribuiu para o desenvolvimento do estudo, adotando a terminologia de critérios ao invés de aspectos, e destacou os dados quantitativos do critério material, resultando em cinco critérios: material, pessoal, temporal, espacial e quantitativo.⁵³

Detalhando, MARCELO BAPTISTA ensina que:

(..) pelo caminho da regra matriz o intérprete vai além do mero conhecimento didático da divisão estrutural da norma em hipótese de incidência e consequente tributários, mergulhando em uma nova dimensão interna de cada uma dessas proposições, de modo a atingir um juízo preciso, cientificamente verdadeiro e seguro perante os fundamentos até então consolidados pela Dogmática Jurídica.⁵⁴

⁵⁰ *Ibidem*, pp. 111-112.

⁵¹ BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 46.

⁵² BECHO, Renato Lopes. *Op. Cit.*, p. 47

⁵³ *Ibidem*, p. 47.

⁵⁴ BAPTISTA, Marcelo Caron. *Op. cit.*, p. 121.

É que a regra-matriz, consoante o princípio da legalidade tributária (Constituição Federal, art. 150, I), deve estar prevista na legislação pertinente, de modo que permita, segundo o autor, conhecer o tributo em abstrato, identificar a incidência da norma quando da ocorrência de certos fatos e o conteúdo da obrigação respectiva, e servir de instrumento de aferição de validade da norma de incidência, a facilitar a verificação da pertinência da significação da sua hipóteses e do seu consequente face aos demais enunciados prescritivos presentes do sistema do Direito Positivo.

Trilhando tal caminho, verifica-se a formação de uma estrutura lógica que une o antecedente, ao qual se denominou hipótese de incidência, ao consequente, o qual se configura mediante a ocorrência de um fato descrito na própria hipótese de incidência, desenhando-se a relação jurídica; no caso, entre dois ou mais sujeitos de direito, cujo objeto é uma prestação.

PAULO DE BARROS CARVALHO se refere ao princípio que estabelece o elo de ligação entre antecedente e consequente como o dever-ser, em contraponto às leis naturais, onde predomina a causalidade.

Prossegue o autor, quanto expondo quanto à relação fático-normativa:

[...] diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). Ao ganhar concretude o fato, instala-se, automática e infalivelmente, como diz Alfredo Augusto Becker, o laço abstrato pelo qual o sujeito ativo torna-se titular do direito subjetivo público de exigir a prestação, ao passo que o sujeito passivo ficará na contingência de cumpri-la. (p. 260)

GERALDO ATALIBA denomina de hipótese de incidência o conceito legal, sendo este a descrição legal, hipotética, de um fato, estado de fato ou conjunto de circunstâncias de fato, e de fato imponível, ao fato acontecido em certo tempo e lugar, que configuram rigorosamente a hipótese de incidência.⁵⁵

Por sua vez, RICARDO LOBO TORRES, em seu *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, esclarece que o antecedente, em matéria tributária, é descrição da

⁵⁵ *Op. Cit.*, p. 50.

“situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, que abrange o objeto, sujeito e o tempo do fato gerador.”⁵⁶.

Portanto, a expressão fato gerador, nas palavras deste mestre, refere-se ao antecedente da regra de incidência.

No que tange à obrigação tributária, vale colacionar aqui a lição de DINO JARACH:

La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.⁵⁷

Assim, conclui-se de toda a lição doutrinária que, se houver um antecedente legalmente estabelecido que descreva um determinado fato da vida como apto a gerar o dever de pagar tributos, deve haver um correspondente consequente normativo, que estatui o direito de um sujeito ativo receber (em contrapartida a um dever de um determinado sujeito passivo) um montante a tal título determinado por uma base de cálculo e a sua alíquota.

Por fim, devemos melhor detalhar os critérios pelos quais foi dissecada, de forma didática, a regra matriz de incidência tributária, que, ressalta GERALDO ATALIBA, é una e indivisível.⁵⁸

Como já mencionado rapidamente, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que, tanto no descritor, que contém a hipótese, quanto no prescritor, que define a consequência, existem referências a certos dados identificativos. Sendo assim,

Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.⁵⁹

⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 17ª ed. Rio de Janeiro; Renovar, 2010, p. 245.

⁵⁷ JARACH, Dino. El Hecho Imponible: Teoria General Del Derecho Tributario Sustantivo. 3a ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996, p. 73.

⁵⁸ *Op. Cit.*, p. 70.

⁵⁹ *Op. Cit.*, p. 253.

É a linha seguida também por REGINA HELENA COSTA, que indica, no antecedente, a descrição do fato e as coordenadas de tempo e espaço da ocorrência (aspectos material, espacial e temporal) enquanto que no consequente indica os sujeitos e o objeto (critérios espacial e quantitativo).⁶⁰

O aspecto material, núcleo da hipótese de incidência, descreve a conduta ou estado do sujeito, segundo a autora; identifica-se pelo emprego de um verbo na descrição do fato, além de um complemento, por exemplo, prestar serviço de qualquer natureza. RENATO LOPES BECHO fala em "*descrição do fato econômico da vida social que, concretizado como previsto na norma, dará vazão ao surgimento da obrigação tributária*."⁶¹

Já GERALDO ATALIBA afirma que é o critério material que contém todos os dados de ordem objetiva em que a hipótese de incidência consiste, a imagem abstrata de um fato jurídico.⁶²

O fato deve ocorrer em determinado lugar, daí o critério espacial, onde se considera ocorrido o nascimento da obrigação tributária. REGINA HELENA COSTA, afirma que tal critério conter uma diretiva genérica, que coincide com a própria eficácia territorial da lei, uma específica, indicativa de uma área onde o fato se reputar ocorrido, tal como a delimitação de uma zona urbana de município, por exemplo, para fins de cobrança do IPTU, além de uma área descrita com minudência pela lei, tal como as repartições alfandegárias, na linha do que ensina PAULO DE BARROS CARVALHO.

O critério temporal é o que se relaciona com o momento da ocorrência do fato, quando se reputa nascida a obrigação tributária, o que PAULO DE BARROS CARVALHO remete ao grupo de indicações que nos oferecem elementos para saber o exato instante em que acontece o fato descrito, a partir do qual existe o liame jurídico entre credor e devedor, em função do pagamento de prestação pecuniária.⁶³

Adentrando no campo do consequente normativo, temos o critério pessoal, o exsurgimento, nos dizeres de REGINA HELENA COSTA, da relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo, de outrem que possui o dever de tal pagamento.

⁶⁰ *Op. Cit.*, p. 218.

⁶¹ *Op. cit.*, p. 47.

⁶² *Op. Cit.*, p. 95.

⁶³ *Op. Cit.*, pp. 274-275.

Por fim, o critério quantitativo⁶⁴ que, se subdivide em base de cálculo e alíquota, no qual PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que "encontraremos referências às grandezas mediante as quais o legislador pretendeu dimensionar o fato jurídico tributário, para efeito de definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo, a título de tributo."⁶⁵

Assim, após tal estudo, adotando a estrutura delineada por CARVALHO, estamos em condições de adentrar no exame dos critérios da hipótese de incidência tributária, no tocante aos tributos sobre o consumo que os entes federativos intencionam exigir sobre as operações que envolvam a tecnologia *over-the-top*.

⁶⁴ Não obstante GERALDO ATALIBA o inserisse entre os elementos configuradores do aspecto material, tal como descrito em sua obra *Hipótese de Incidência Tributária* (p. 96).

⁶⁵ *Op. Cit.*, p. 295.

2 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

Tal como não poderia deixar de ser, a regra-matriz do ICMS está delineada na Constituição Federal, na seção relativa aos Impostos dos Estados e do Distrito Federal.

A respeito do seu objeto, ROQUE ANTONIO CARRAZZA escreve que a mesma norma constitucional contém,

(...) pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais. Dizemos diferentes, porque estes tributos têm hipótese de incidência e bases de cálculo diferentes.⁶⁶

Para este estudo, iremos nos aprofundar em dois desses núcleos de incidência “diferentes”, o imposto sobre operações mercantis e o sobre os serviços de comunicação.

Quanto ao primeiro, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ao se manifestar sobre a regra-matriz do ICMS quanto às operações mercantis, descreve-a conforme as seguintes partes do artigo 155, II, da Constituição Federal: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre... operações relativas à circulação de mercadorias...ainda que as operações se iniciem no exterior”.⁶⁷

O citado jurista ensina que a lei que veicula a hipótese de incidência do ICMS só é válida se descrever uma operação relativa à circulação de mercadorias, ao que o autor refere como sendo aquela de natureza jurídica, em que há a efetiva transmissão de posse ou de propriedade, e não apenas a meramente física, como faz crer, por exemplo, o artigo 12, I, da Lei Complementar n. 87, de 1996⁶⁸, que dispõe sobre as regras gerais do aludido imposto.

⁶⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10a. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, pp. 34-35.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 36.

⁶⁸ “Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

Portanto, há que se tributar as obrigações de dar, no caso, uma mercadoria.⁶⁹

No mesmo sentido, entende JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, não obstante trazer a concepção de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES e PONTES DE MIRANDA, que não necessariamente delimitam a incidência do imposto às operações de compra e venda, estendendo-o para outros negócios jurídicos que transfiram o domínio de mercadorias.⁷⁰

LEANDRO PAULSEN e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO reforçam a ideia de circulação jurídica da mercadoria, citando exemplos que, não obstante configurarem saída física, não configuram operações que se amoldam à hipótese de incidência do ICMS:

As mercadorias que são furtadas ou roubadas do estabelecimento, ou retiradas em razão de incêndio, enchentes etc.; o veículo que é objeto de teste pela via pública (pelo cliente da empresa); e a simples exposição de mercadorias na calçada ou na rua representam meras saídas físicas, sem nenhuma relevância para o imposto. A mudança da sede, filial etc. de um local para outro (ambos do mesmo contribuinte), não constitui fato imponible do ICMS, embora represente saída de bens (produtos acabados, matérias-primas, materiais de embalagem, secundários, ativo fixo etc.), porque significa mera transferência de todo o estabelecimento.⁷¹

Portanto, circular seria mudar de titular, para o Direito; registre-se que os tribunais superiores têm entendido no mesmo sentido, de que a mero deslocamento físico de mercadorias, por exemplo, de um estabelecimento a outro da mesma empresa, não configuram operações mercantis, de modo que não há incidência do imposto, sendo objeto, inclusive, de súmula do Superior Tribunal de Justiça.⁷²

Prosseguindo, quanto ao termo *mercadoria*, ROQUE ANTONIO CARRAZZA afirma dizer respeito ao bem móvel, integrado ao estoque da empresa, e destinado à revenda.⁷³ Deixa de ser mercadoria quando alcançado, portanto, a etapa de

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;"

⁶⁹ *Op. Cit.*, p. 52.

⁷⁰ MELO, José Eduardo Soares de. ICMS – Teoria e Prática. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 1996, pp. 14-15.

⁷¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 7a. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 344.

⁷² "Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte." (STJ, Súmula 166, DJ 23.08.1996)

⁷³ *Op. cit.*, p. 43.

consumo, a não ser que se reinicie o ciclo econômico com ela, por exemplo, como sucata.⁷⁴

Cabe aqui pontuar, tendo em vista o objeto de estudo deste trabalho, que os direitos autorais, que dizem respeito às obras cuja disponibilização se faz por meio dos serviços de *streaming*, são, para efeitos legais, bens móveis, na forma do artigo 3º, da Lei nº 9.610/1998.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirma que o conceito de mercadoria está no campo do direito mercantil e esclarece que o termo é espécie do gênero “produtos”, citando lição de ALIOMAR BALEEIRO e se referindo ao bem econômico que alguém produz ou compra com o propósito de alcançar lucros. REGINA HELENA COSTA entende no mesmo sentido⁷⁵.

LEANDRO PAULSEN cita as mercadorias como aquelas que são objeto de uma atividade econômica habitual, não se confundindo com a alienação eventual de um bem por pessoa física, tampouco por pessoa jurídica cuja atividade econômica seja de outra natureza⁷⁶.

Também não se confunde com o conceito de produto, de que trata a hipótese de incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): este possui acepção maior, abrangendo tanto o bem destinado ao comércio (mercadoria) quanto ao consumo ou outra utilização⁷⁷.

Desta forma, por exemplo, não poderia incidir ICMS na alienação de bens salvados de sinistro, efetuado pelas seguradoras com o objetivo de mitigar as perdas nos acidentes com perda total dos veículos dos segurados e que geraram o pagamento a estes, o que foi, inclusive, objeto de súmula vinculante do STF⁷⁸.

Uma vez que se trata de conceito externo à lei tributária, não é demais lembrar que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 110⁷⁹, veda a alteração da definição, conteúdo e alcance de institutos de direito privado, de modo a definir ou mesmo limitar competências tributárias.

⁷⁴ *Op. Cit.*, pp. 44-45.

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. *Op. cit.*, p. 404.

⁷⁶ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 6ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 274

⁷⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos...Op. cit.*, p. 95.

⁷⁸ “O ICMS não incide sobre alienação de salvados de sinistro pelas seguradoras.” (STF, Súmula Vinculante n. 32, DJ 24.02.2011)

⁷⁹ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

MELO traz lição de CARVALHO, contida em sua tese para a obtenção do grau de Livre-Docente, onde esclarece que o caráter mercantil não é intrínseco ao bem, mas depende da destinação que se lhe dê: nesse sentido, é mercadoria a caneta exposta à venda, e não aquela que está no bolso para uso pessoal: *não se operou a menor modificação na índole do objeto referido. Apenas a destinação veio a conferir-lhe atributos de mercadorias.*⁸⁰

Por sua vez, a referência de critério espacial, local onde se reputa concretizada a materialidade do ICMS, foi delimitado pela Lei Complementar n. 87/1996 como sendo o estabelecimento do contribuinte. Há também uma coordenada genérica, que consiste no território do Estado-membro ou do Distrito Federal, como ressalta REGINA HELENA COSTA.⁸¹

Sobre o termo, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO cita diversos doutrinadores do direito empresarial para chegar ao conceito, entre eles, OSCAR BARRETO FILHO, para quem estabelecimento é o “complexo de bens, materiais ou imateriais, que constituem o instrumento utilizado pelo comerciante para a exploração de determinada atividade mercantil”⁸²,

JÁ PLÁCIDO E SILVA assinala que o termo corresponde ao próprio local ou edifício onde a profissão vai ser exercida ou o negócio será instalado, compreendendo todas as instalações e o aparelhamento necessário ao desempenho da profissão ou negócio.⁸³

Quanto ao critério temporal, que se refere ao momento em que se deve considerar ocorrida a materialidade do tributo, ocorre, segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, com a saída do produto do estabelecimento, momento em que ocorre a circulação da mercadoria pela via pública, estranha aos limites físicos do imóvel.⁸⁴ No caso do ICMS incidente na importação, assenta ROQUE ANTONIO CARRAZZA que se dá na efetiva entrada no estabelecimento destinatário (e não na entrada física no território nacional)⁸⁵.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Regra Matriz do ICM. Tese apresentada para a obtenção do Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC-SP, 1981, pp. 206-207. (*apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 18)

⁸¹ COSTA, Regina Helena. Curso...*Op. cit.*, p. 406.

⁸² BARRETO FILHO, Oscar. Teoria do Estabelecimento Comercial (*apud* MELO, José Eduardo Soares de. *Op. cit.*, p. 22)

⁸³ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. Atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Priscila Pereira Vasques Gomes. 31ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 852.

⁸⁴ *Op. cit.*, p. 20.

⁸⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. Cit.*, p. 64.

A respeito do critério pessoal, CARRAZZA deixa claro que os sujeitos passivos são o comerciante, o industrial e o produtor, no sentido de que se trata de pessoa envolvida, com habitualidade, com a prática de operações mercantis.⁸⁶

Assim, pessoalmente entende inconstitucional a incidência do imposto nas importações por pessoa física, de que trata a Emenda Constitucional 33/2001, porquanto destoa da regra-matriz de incidência do ICMS, que tem a sua “fisionomia jurídica”, nas palavras ao autor, nas operações mercantis, com a inserção da mercadoria no ciclo econômico.⁸⁷

Os sujeitos ativos são os estados e o Distrito Federal, e no caso da importação, o estado onde se situar o estabelecimento ou domicílio do destinatário da mercadoria.⁸⁸

Por fim, o critério quantitativo: a base de cálculo, segundo REGINA HELENA COSTA, é o valor da operação e o valor da prestação de serviço⁸⁹.

Em relação à alíquota, a autora observa que são estabelecidas na lei em percentuais, as quais devem observar as regras constitucionais da seletividade em função da essencialidade da mercadoria, tal como disposto no artigo 155, § 2º, III da Constituição da República, além das limitações que venham a ser estabelecidas pelo Senado Federal (artigo 155, § 2º, IV a VIII)⁹⁰.

Passamos agora a abordar o segundo núcleo de incidência que se propôs a aprofundar: a incidência do ICMS sobre os serviços de comunicação.

Tal como é a dicção da Lei Complementar 87/1996, no seu artigo 2º, III, o imposto incide sobre prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Nas palavras de LEANDRO PAULSEN e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, compreende um negócio jurídico pertinente a uma obrigação “de fazer”, de conformidade com os postulados de direito privado, tal como será detalhado na seção seguinte. Disto já decorre a impossibilidade de enquadrar as prestações de serviço a título gratuito na hipótese de incidência.

⁸⁶ *Ibidem*, p. 38.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 70.

⁸⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos...Op. cit.*, p. 364.

⁸⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso...Op. cit.*, p. 407.

⁹⁰ *Ibidem*, p. 408.

Ou seja, deve haver um terceiro que possa viabilizar a outrem, a título oneroso, o serviço de comunicação.

Fundamental, em seguida, esquadrihar o conceito de comunicação, para que se cheguemos à materialidade do imposto, ao que os autores entendem necessária a participação de elementos específicos: emissor, mensagem, canal e receptor), podendo ocorrer (ou não) a compreensão pelo destinatário⁹¹.

ANDRÉ MENDES MOREIRA traz a seguinte lição sobre a expressão:

(...) o conceito de comunicação está relacionado à transmissão de uma mensagem, de um ponto a outro, com a preservação do sentido da mesma. É dizer: a comunicação é uma atividade por meio da qual o emissor faz chegar ao receptor, por meio de um código (fala, escrita, sinais, et cetera), uma proposição (que se convencionou denominar “mensagem”).⁹²

Portanto, da definição podemos extrair também a necessidade de identificação de alguns elementos específicos: certo emissor e receptor, mensagem elaborada por meio de um código, em um canal estabelecido. Assim, o autor destaca que, por mais que seja amplo e genérico o conceito de comunicação, sempre há um núcleo imutável: processo de levar uma mensagem de um emissor para um receptor.⁹³

ROQUE ANTONIO CARRAZZA pontua, contudo, que o ICMS não alcança simplesmente a comunicação (pois esta se realiza de diversas formas, por exemplo, numa sustentação oral num tribunal), mas só ganha relevância jurídica, para fins do imposto, quando decorre de um contrato de prestação de serviço.

Além disso, afirma que tal comunicação pressupõe a existência de um emissor “conhecedor e consciente do destinatário da mensagem”, e um receptor “certo, identificável, e apto a figurar no polo oposto do processo comunicacional”⁹⁴.

Assim, o critério material se afigura quando presente um terceiro prestador de serviço de comunicação, que, a título oneroso, fornece o meio pelo qual trafega uma mensagem de um emissor a um receptor⁹⁵.

Além disso, a prestação deve ser efetiva, de modo que o mero fornecedor de fios e aparelhos às operadoras de telefonia, disponibilizam o meio, mas não prestam

⁹¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos... Op. cit.*, p. 351.

⁹² MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 87.

⁹³ *Ibidem*, p. 89.

⁹⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 160.

⁹⁵ MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, p. 125.

serviço de comunicação, de modo que descabe a cobrança do ICMS sobre tais operações.⁹⁶

Conforme a lição de LEANDRO PAULSEN e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, cabe destacar que os serviços de comunicação são explorados

diretamente pela própria União, ou mediante concessão ou permissão, destinados ao público em geral (Serviço Telefônico Fixo Comutado); segundo regime de direito público; enquanto os serviços privados (não sujeitos à universalidade e continuidade) podem ser explorados pelos particulares, mediante autorização (Serviço Móvel Celular), sob regime privado (autonomia da vontade, liberdade de contratação).⁹⁷

O artigo 11, III, da Lei Complementar nº 87/1996, estabelece parâmetros para obtenção do critério espacial da hipótese de incidência, a saber:

- a) o da prestação do serviço de radiodifusão sonora e de som e imagem, assim entendido o da geração, emissão, transmissão e retransmissão, repetição, ampliação e recepção,
- b) o do estabelecimento da concessionária ou da permissionária que forneça ficha, cartão, ou assemelhados com que o serviço é pago,
- c) no caso da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se iniciou em outro estado, e não vinculada a prestação subsequente, o do estabelecimento destinatário do serviço.

Já o artigo 12 da mesma lei complementar, em seu inciso VII, delinea o critério temporal da hipótese de incidência, qual seja, o momento das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Quanto ao critério quantitativo, a base de cálculo é o preço do serviço de comunicação, sendo a alíquota um percentual estabelecido em lei própria das unidades federadas.⁹⁸

⁹⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 161.

⁹⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos...Op. cit.*, p. 352.

⁹⁸ *Ibidem*, p. 185.

3 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)

É necessário também analisarmos, para os fins deste estudo, a regra-matriz de incidência do ISS, que, consoante previsto na Lei Complementar n. 157/2016, que alterou recentemente a Lei Complementar n. 116/2003, incide sobre serviços oferecidos por via digital, tal como aqueles relativos ao *Netflix* e ao *Spotify*.

A Constituição Federal estabeleceu o arquétipo constitucional do ISS, como fez com todos os demais tributos, de modo que iremos nos guiar pelo texto constitucional para o estudo sobre a regra-matriz do citado imposto.

Quanto ao critério material, não há dúvidas de que o Município possa instituir o imposto sobre "...serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. " (CF, art. 156, I)

Prosseguindo, o critério material é definido por um verbo pessoal transitivo, posto que representa um comportamento humano, uma ação, no caso, quando a pessoa realiza, presta um serviço.

Mas o que seria serviço?

Não se olvida que a acepção de serviço tem amplo sentido semântico. Por exemplo, o dicionário CALDAS AULETE se refere ao termo como sinônimo de emprego, ou o local onde se realiza o trabalho remunerado, ato ou resultado de servir, ou então desempenho de alguma tarefa, trabalho ou atividade⁹⁹, noções demasiado genéricas.

ANDRÉ MENDES MOREIRA expõe uma acepção mais genérica, de serviço como bem imaterial, resultado de um esforço humano, na linha de BERNARDO RIBEIRO DE MORAES¹⁰⁰.

MARÇAL JUSTEN FILHO, leciona que a tal prestação que faz incidir o imposto é "de esforço (físico-intelectual) produtor de utilidade (material ou imaterial) de qualquer natureza, efetuada sob regime de Direito Privado, que não caracterize relação empregatícia".¹⁰¹

⁹⁹ CALDAS AULETE. Dicionário Aulete Digital. Disponível em <<http://www.aulete.com.br/serviço>>, acesso em 13.9.2018.

¹⁰⁰ MOREIRA, André Mendes. A Tributação...*Op. cit.*, p. 78.

¹⁰¹ JUSTEN FILHO, Marçal. O ISS na Constituição. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1985, p. 80.

MARCELO CARON BAPTISTA, ao afirmar que apenas o serviço oneroso prestado a terceiros configura o critério material da hipótese de incidência, intenciona delimitar o que não seria serviço: para o autor, o ISS não incide sobre o serviço realizado em benefício próprio¹⁰², nem a título gratuito¹⁰³, tampouco no serviço obrigatório (militar, eleitoral ou Júri, por exemplo)¹⁰⁴, ou ainda, no serviço prestado em face de sanção jurídica¹⁰⁵.

Por sua vez, EDUARDO DOMINGOS BOTTALLO afirma que o serviço sobre o qual pode incidir o ISS é aquele que é colocado “no mundo dos negócios”, acrescentando que o regime de Direito Privado se caracteriza pela autonomia das vontades e igualdade das partes contratantes.¹⁰⁶

Prossegue o autor:

Este conceito é suficientemente lato, de modo a albergar toda e qualquer prestação de utilidade, tanto material (v.g., uma obra de engenharia), quanto imaterial (p. ex., os serviços prestados por profissionais liberais stricto sensu), que consista na execução de uma *obrigação de fazer*.¹⁰⁷

Portanto, boa parte da doutrina entende que o critério material da hipótese de incidência do ISS compreende a prestação de um fazer, tal como HUGO DE BRITO MACHADO¹⁰⁸, REGINA HELENA COSTA¹⁰⁹ e HUMBERTO ÁVILA.

Este último autor faz a necessária distinção entre obrigações de fazer e de dar, ao explicar que a Constituição, quando estabelece a competência para um ente tributar certo fato, pré-exclui que outro ente possa fazer o mesmo sobre o mesmo fato:

Esse é o caso de atribuição de competência para tributar a circulação de mercadorias. Como o poder para tributar as operações com imóveis foi atribuído aos Municípios pela competência para instituir o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis, a palavra “mercadoria, na regra de competência para tributar a circulação de mercadorias, só pode ser conceituada como bem móvel. Esse também é o caso – que aqui nos interessa mais – da regra de competência para instituir o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Como o poder para tributar a vendas de bens – e, portanto, as obrigações de dar – foi atribuído aos Estados por meio da regra de competência para instituir o Imposto sobre a Circulação de

¹⁰² BAPTISTA, Marcelo Caron. *Op. cit.*, p. 255.

¹⁰³ *Ibidem*, p. 259.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 261.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 266.

¹⁰⁶ BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003, p. 79.

¹⁰⁷ *Op. cit.*, p. 79.

¹⁰⁸ MACHADO, Hugo de Brito. O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. cit.*, p. 134.

¹⁰⁹ COSTA, Regina Helena. Curso...*Op. cit.*, p. 423.

Mercadorias, a palavra “serviços”, na regra municipal de competência para tributar a prestação de serviços, por oposição só pode ser conceituada como uma obrigação de fazer.¹¹⁰

Entretanto, é necessário apresentar um contraponto à tal definição, o que se faz a partir dos escritos de RICARDO ANDERLE, dos quais colacionamos o seguinte trecho, que embora extenso é bastante elucidativo:

Atualmente, não são poucos os civilistas que entendem ser imprecisa a distinção entre obrigação de fazer e dar, de forma que a classificação vem sofrendo restrições na doutrina contemporânea e foi abandonada por diversos códigos. Como alerta Arnold Wald - para quem a obrigação de dar não deixa de ser "fazer alguma coisa" - a diferença só adquire importância na fase processual de execução. E devido a tais inconvenientes, os Códigos mais modernos puseram de lado a classificação tricotômica (dar, fazer e não fazer) a que recusam, sistematicamente, qualquer relevância jurídica. Dentre eles, só o Polonês se mantém fiel a velha e tradicional divisão".

Fábio Ulhoa Coelho elenca três razões que dificultam a distinção: (i) há obrigações que podem ser igualmente descritas como de uma ou de outra espécie; (ii) em certas ocasiões existem obrigações de fazer que só podem ser prestadas com a execução concomitante de uma obrigação de dar, resultando em uma interdependência entre elas; (iii) em termos estritamente lógicos, toda obrigação de dar seria uma espécie de obrigação de fazer, no que resulta em uma inconsistência da classificação criada pela tecnologia jurídica.

Realmente Carvalho Mendonça, Sílvio Venosa, Washington de Barros não só entendem que a diferenciação é difícil, como tem reduzidíssima importância prática. E, nesse aspecto, somos compelidos a perceber que a ciência do direito tributário simplesmente parou no tempo, firmando suas bases num conceito que não é mais adotado em grande parte da doutrina civilista, o que é grave ao ser considerar que se trata de um conceito caro para o direito tributário, pois diretamente relacionado à competência dos entes políticos.

O equívoco não se restringe a fundar o conceito de serviço na ultrapassada classificação das obrigações propagada pelo direito romano, mas também em defender que esse conceito é unívoco no direito civil. Aliás, "o próprio direito privado não estabelece uma distinção precisa do que seja ou não serviço".

Não é difícil perceber que, no direito, o termo serviço é empregado por diversos diplomas legais, como no Código de Defesa do Consumidor, na Lei de Franquias, no Código Civil, na Lei de Licitações e em diversas outras leis. Fica a questão: como saber a que direito privado estamos nos referindo. Além da divergência dos conceitos dentro do próprio direito, nem todos os conceitos de direito privado são produtos do legislador, mas muitas vezes são construídos doutrinariamente."¹¹¹

¹¹⁰ ÁVILA, Humberto. O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar n. 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. Cit.*, pp. 166-167.

¹¹¹ ANDERLE, Ricardo. Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI. São Paulo: Noeses, 2016, p. 89-91.

Trata-se, portanto, de uma crítica bastante contundente à adoção da noção civilista de serviço pelo direito tributário, termo que encontra diversas acepções na legislação brasileira, e que nomes importantes da doutrina daquela área apontam para a dificuldade em conceituar precisamente, ou, ainda, para a abandono da concepção de serviço como obrigação de fazer.

Nesse ponto, RICARDO ANDERLE entende que a demarcação da competência tributária foi fixada antes mesmo da Constituição, mais precisamente em 1965, de modo que caberia a cobrança de ICMS na transmissão jurídica de mercadorias (e, com o advento da CF/88, na prestação de alguns serviços), e ISS, na realização onerosa de serviços de qualquer natureza. Qualquer tentativa de estabelecer uma definição conotativa de serviço, seja econômica ou jurídica, contribuiria apenas para aumentar a insegurança dos contribuintes e do próprio Estado, em vista da interpenetração dessas atividades a todo instante.¹¹²

A partir desse raciocínio, RICARDO ANDERLE destaca que entende por serviço:

(...) toda e qualquer atividade objeto de um negócio jurídico, com conteúdo econômico, capaz de gerar utilidade, material ou imaterial a terceiro e prevista na lista de serviços editada por lei complementar.¹¹³

RICARDO LOBO TORRES, por sua vez, exalta o caráter residual do ISS, de modo que pode ser cobrado sobre a prestação de serviços em sentido amplo, desde que já não estejam sob a abrangência de outros impostos, e enumerados em lei complementar:

O ISS é um imposto residual. Incide sobre os serviços que não estejam essencial e indissolavelmente ligados à circulação de mercadorias, à produção industrial, à circulação de crédito, moeda estrangeira e títulos mobiliários, pois em todos esses fatos econômicos há parcela de trabalho humano. Em outras palavras, incide sobre os fatos geradores não incluídos na órbita dos outros impostos sobre a produção e circulação de riquezas (IPI, ICMS, IOF) e por essa extrema complexidade carece da enumeração taxativa da lei complementar.¹¹⁴

¹¹² *Ibidem*, p. 103.

¹¹³ *Ibidem*, p. 104.

¹¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso...Op. cit*, pp. 403-404.

Conquanto haja alguma polêmica nesse sentido, o certo é que não é todo serviço que se tributa pelo ISS, posto que há alguns que estão sob a competência tributária dos Estados, tal como os de comunicação e de transportes, além do serviço não-remunerado, o empregatício, e tal como visto, o autosserviço¹¹⁵.

Quanto ao critério temporal, que deve corresponder ao momento que se configura ocorrida a materialidade, que, nas palavras de RICARDO ANDERLE, "é o exato instante em que se extingue o dever contratual assumido pelo prestador"¹¹⁶, ao que se interpreta que é o momento em que se recebe o resultado da prestação de serviço. Neste sentido também é a lição de BETINA GRUPENMACHER¹¹⁷.

Como se impõe que os critérios da hipótese de incidência guardem consonância entre si, não podemos considerar o momento da celebração do contrato como sendo o critério temporal, mas portanto, como aquele que satisfaz tal aspecto, no momento da entrega efetiva do serviço ao tomador, uma vez que "apenas o fato completo e perfeitamente acabado tem relevância jurídica".

Quanto aos demais critérios, consoante lição da citada autora, o espacial, por sua vez, é, em consonância com o critério material da hipótese de incidência, o local em que se presta o serviço¹¹⁸, não se olvidando, contudo, que a Lei Complementar n. 116/2003 tenha estabelecido, em seu artigo 3º, que, em regra, o serviço considera-se prestado no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, o que contrasta com a própria regra-matriz de incidência¹¹⁹.

Ademais, o artigo 4º da mesma lei oferece a definição do que seja estabelecimento, sendo onde se desenvolve a atividade de prestar serviços; ressalte-se que, em seções anteriores, o conceito de estabelecimento para fins de incidência do ICMS fora remetido àquele trabalhado pela doutrina comercial, na linha do que estabelece o CTN¹²⁰.

¹¹⁵ BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Op. cit.*, p. 80.

¹¹⁶ ANDERLE, Ricardo. *Op. cit.*, p. 495.

¹¹⁷ GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Regra-Matriz do Imposto Sobre Serviços. Disponível em [http://www.ibet.com.br/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher\(3\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher(3).pdf), acesso em 23.10.2017, p. 2.

¹¹⁸ *Op. cit.*, p. 12.

¹¹⁹ "Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local (...)"

¹²⁰ *Op. cit.*, p. 13.

No que tange ao critério pessoal, prossegue a autora, “o sujeito passivo, destinatário constitucional tributário, é o prestador do serviço. O sujeito ativo é o Município, onde efetivamente tenha ocorrido a prestação de serviço.”¹²¹.

Em relação ao consequente, mais precisamente quanto à base de cálculo, a guardar coerência com a hipótese de incidência, há de ser a remuneração do serviço. No tocante à alíquota, BETINA GRUPENMACHER anota:

Quanto à alíquota, seus limites mínimo e máximo devem estar estabelecidos em lei complementar, por expressa determinação do inciso I do § 3º do artigo 156, introduzido pelo artigo 2º da Emenda Constitucional (EC) 37, sendo, de forma concreta e específica, estabelecida nas legislações municipais ordinárias instituidoras do ISS.¹²²

Por fim, uma discussão se impõe por força do previsto no próprio art. 156, III, da Constituição Federal, o qual estabelece que os serviços sobre os quais o imposto deve incidir são os definidos em lei complementar.

Quanto à lista de serviços a doutrina diverge sobre ser taxativa ou exemplificativa.

BETINA GRUPENMACHER sintetiza a controvérsia com o seguinte teor:

Há quem entenda que os Municípios podem instituir e cobrar ISS sobre toda e qualquer prestação de serviços, estando ou não prevista na lista anexa à Lei Complementar 116/03 e que, nessa medida, embora a referência esteja expressa no texto constitucional – “definidos em lei complementar” –, tal ressalva não é suficiente para restringir a competência dos Municípios para tributar toda e qualquer atividade que se subsuma ao conceito de serviços, o que se dá em função do princípio da autonomia municipal. Segundo esta corrente doutrinária, o comando do artigo 156 da CF há de ser interpretado sistematicamente com o artigo 30 do mesmo texto constitucional e, de tal exegese, conclui-se que a autonomia dos Municípios, para instituir e cobrar o ISS, não pode se limitar aos serviços arrolados na lista anexa à Lei Complementar 116/03. Entendimento em sentido contrário, segundo defendem, mitigaria inadmissivelmente o princípio da autonomia municipal, razão pela qual se manifestam no sentido de que a referida lista de serviços é meramente exemplificativa, podendo ser interpretada extensiva e analogicamente. Por outro lado, há quem entenda que não há na CF termos inúteis e que o texto constitucional é suficientemente claro no sentido de que os Municípios podem tributar serviços de qualquer natureza, desde que estejam expressamente previstos em lei complementar. São aqueles que defendem a taxatividade da lista de serviços.¹²³

¹²¹ *Op. cit.*, p. 2.

¹²² *Op. cit.*, p. 2.

¹²³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Op. Cit.*, p. 3.

Para o estudo em questão, antes de adotar uma ou outra corrente no que tange a taxatividade da lei complementar para fins de cobrança do ISS, há que se analisar se as aplicações baseadas na tecnologia *over-the-top* correspondem, efetivamente, às prestações de serviço em termos constitucionais.

Tal discussão encontra-se, de certo modo, superada, eis que a Lei Complementar n. 157, de 29 de dezembro de 2016, inseriu a possibilidade de tributar pelo ISS a disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet – configurando-se no item 1.09 do Anexo Único da Lei Complementar n. 116/2003.

Conclui-se, de qualquer forma, que boa parte da doutrina considera o serviço a que se refere o artigo 156 da Constituição como aquela que corresponda à prestação de um esforço físico, ou seja, que se constitua em obrigações de fazer.

Assim, há que se analisar se as aplicações baseadas na tecnologia *over-the-top* correspondem, efetivamente, a prestações de serviço em termos constitucionais.

4 UMA INTRODUÇÃO AOS SERVIÇOS *OVER-THE-TOP* (OTT) E A SUA NATUREZA JURÍDICA

De acordo com SHIN-YI PENG, professor da Tsingua University, de Pequim, a tecnologia OTT refere-se à entrega (de produtos/serviços) através de uma plataforma de *Internet* (plataforma IP), sem a intermediação dos distribuidores tradicionais, os provedores de serviços de transmissão, que são as empresas de telecomunicação e provedores de serviço a cabo¹²⁴.

São serviços relacionados principalmente à comunicação e à mídia – áudio e vídeo, tal como chat, e o serviço de vídeo por *streaming*. São consumidos (e contratados) independente do serviço prestado por uma empresa de telecomunicações, que só fornece o canal para que as informações dos provedores de conteúdo possam transitar até o consumidor final.

Em outras palavras, o provedor de serviços de internet tem conhecimento dos blocos de informações (pacotes) que transitam pela rede, mas não os controla de forma alguma.

O Grupo de Pesquisa “Tributação na Era Digital”, da Fundação Getúlio Vargas, de São Paulo, explica que disto decorre a nomenclatura *over-the-top*, uma vez que são serviços que aproveitam as circunstâncias de existência de bases de acesso à *internet* para funcionarem “em cima” dessas plataformas provedoras.¹²⁵

Prossegue SHIN-YI PENG, esclarecendo que por ser uma tecnologia que permite criar grupos, mandar mensagens ilimitadamente em áudio e vídeo, sem a cobrança adicional, por exemplo, de SMS ou mesmo de tarifas internacionais, a tecnologia OTT tem sido cada vez mais considerada como uma alternativa viável, causando um efeito disruptivo de queda nas receitas dos serviços de telecomunicações – e diminuindo incentivos à expansão dos investimentos em infraestrutura por parte das empresas tradicionais do setor, uma vez que o retorno

¹²⁴ PENG, ShIn-yi. GATS and the Over-the-Top (OTT) Services —A Legal Outlook. *Journal of World Trade*, v. 50, ed. 1. Disponível em <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2822564>, acesso em 29.7.2018, pp. 5-6.

¹²⁵ GRUPO DE PESQUISA “TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL” DO NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GEÚTLIO VARGAS/SP. *Tributação na era digital: Renda X Consumo*. Jota, São Paulo, 20.10.2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-20102017>. Acesso em 25.7.2018.

sobre o aplicativo seria menor, enquanto que seus competidores lucram usufruindo da rede deles.

O PARLAMENTO EUROPEU, em estudo destinado à Comissão de Mercado Interno e Proteção aos Consumidores, considerou o serviço *over-the-top* como potencial substituto ao serviço de telecomunicação tradicional e serviços audiovisuais, como o envio de mensagens SMS, telefonia e televisão.

O estudo conduzido levantou as oportunidades e ameaças promovidas pelas tecnologias *over-the-top*, sendo as primeiras relacionadas com a redução de custos, ganhos de escala, aceleração da inovação e de ganhos com empregos altamente qualificados, e as segundas ligadas à redução de receita para setores tradicionais, perda de competitividade local, e mesmo risco de monopolização de serviço por algumas empresas.¹²⁶

Ademais, o conteúdo *online* fornecido por empresas como *Netflix* e *Apple TV*, tem mudado, por exemplo, a paisagem da indústria televisiva. Pela sua liberdade na produção de conteúdo, desafia as empresas de TV a cabo, como novos entrantes.

Além disso, não há necessidade de assinar o serviço a cabo, pois é só conectar o seu aparelho, tal como o celular, baixar o respectivo aplicativo, e usar – com enorme simplicidade, sem necessidade de instalação por um técnico ou uma central.

Desta forma, pelo impacto que esta tecnologia tem em diversos setores, mormente os que nos interessa para este trabalho, é necessário verificar a natureza jurídica dos serviços prestados, de modo a entender como as administrações fazendárias, a doutrina e a jurisprudência tem concluído quanto a possíveis efeitos no campo tributário.

Pois bem, tome-se por exemplo o que faz a *Netflix*, que vem ganhando popularidade no campo do entretenimento; segundo o disposto em seu sítio na *Internet*:

A *Netflix* é um **serviço de transmissão online** que permite aos clientes assistir a uma ampla variedade de séries, filmes e documentários premiados em milhares de aparelhos conectados à internet. Com a *Netflix*, você tem acesso ilimitado ao nosso conteúdo, sempre sem comerciais...”
(g.n.)

¹²⁶ PARLAMENTO EUROPEU. Comissão de Mercado Interno e Proteção aos Consumidores. *Over-the-Top (OTTs) players: Market dynamics and policy challenges*. dez 2015. Disponível em <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/569979/IPOL_STU\(2015\)569979_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/569979/IPOL_STU(2015)569979_EN.pdf)>, acesso em 24.9.2018.

Por sua vez, a *Spotify* descreve seu objeto de atuação da seguinte forma: “O *Spotify* é um serviço de streaming digital que dá acesso instantâneo a milhões de músicas, *podcasts*, vídeos e outros conteúdos de artistas de todo o mundo.”¹²⁷

Lembre-se que o *streaming*, segundo BETINA TREIGER GRUPENMACHER¹²⁸, é um mecanismo de distribuição de dados por meio de pacotes. As informações distribuídas não são armazenadas pelo usuário que recebe a mídia a ser reproduzida.

Ressalte-se então que, a priori, para as empresas realizarem transmissões em modo *online*, não há possibilidade de baixar o conteúdo dos referidos filmes, séries e documentários, a não ser por tempo determinado em algumas hipóteses, de forma que a pessoa não adquire efetivamente propriedade ou mesmo detém a posse dos itens que acessa na plataforma.

Portanto, estamos a falar, concretamente, da natureza jurídica da prestação que a *Netflix* e a *Spotify* promovem, a título oneroso (ou mesmo gratuito, no caso da segunda), que se assemelha à figura da licença.

Para tal estudo, transcrevemos abaixo excerto dos termos e condições do *Spotify*:

O Serviço Spotify e o Conteúdo são propriedade do Spotify ou dos licenciadores do Spotify. **Concedemos a você uma licença limitada, não exclusiva e revogável** para fazer uso do Serviço Spotify, e uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso pessoal, não comercial e de entretenimento do Conteúdo (a "Licença"). Esta Licença deverá permanecer em vigor até e a menos que seja encerrada por você ou pelo Spotify. (g.n.)

Ainda no caso do serviço de *streaming* de áudio, há a possibilidade de os provedores de serviços ofertarem o acesso ilimitado, sem a exibição de propagandas ou interrupção das músicas, ou mesmo uma melhor qualidade de som, em contrapartida de um certo valor mensal, denominado licença de assinatura.

Contudo, fica claro, como se extrai de um pequeno trecho dos termos e condições da *Deezer*, empresa francesa que provê serviços de *streaming* de áudio,

¹²⁷ NETFLIX. Disponível em <<https://help.netflix.com/pt/node/412>>, acesso em 25.7.2018. Seção de ajuda ao usuário da plataforma.

¹²⁸ SPOTIFY. O que é o Spotify? Disponível em <https://support.spotify.com/br/using_spotify/the_basics/what-is-spotify/>, acesso em 25.7.2018.

no tocante à oferta do seu produto *Deezer Premium*¹²⁹, a impossibilidade de adquirir a propriedade das faixas musicais, e a imediata revogação de acesso à base de dados musical após o cancelamento ou decurso de prazo da assinatura contratada:

Depois que a licença da assinatura tenha expirado ou tenha sido cancelada, o acesso ilimitado e a função de escuta não serão mais autorizados. As faixas podem ser escutadas durante todo o período da assinatura, mas não podem ser baixadas, transferidas ou gravadas em qualquer suporte que seja.

LUIS GUSTAVO MINATTI, em trabalho apresentado no curso de Mestrado Científico da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, ao analisar os contratos de licença sobre propriedade intelectual, após análise doutrinária, escreve (p. 12624):

Ao contrário do que ocorre nas transmissões, licenças não operam alteração da titularidade do bem industrial, **mas conferem autorização para que um terceiro estranho ao título possa gozar e fruir do bem encerrado em exclusivos**. É, neste sentido, uma forma de restringir o alcance e aplicação do típico poder de exclusão que envolve bens de propriedade intelectual, viabilizando negócios jurídicos em que o detentor do título não deseja afastá-lo de sua esfera de titularidade.¹³⁰ (g.n)

Prossegue sobre a natureza jurídica de tal contrato, destacando o parco tratamento do tema pelos legisladores brasileiros e portugueses, e a falta de consenso na doutrina, citando MARIA MIGUEL CARVALHO, professora da Universidade do Minho:

(...)as principais teses em confronto são, por um lado, a dos autores que defendem que a licença corresponde ao contrato de locação, e por outro, a de quem sustenta tratar-se de um contrato atípico.” (p. 12659)

Assim, no primeiro extremo das propostas encontram-se autores como Maria Miguel Carvalho, Alexandre Dias Pereira e, no Brasil, Denis Borges Barbosa, para quem os contratos de licença se afiguram tipicamente aos de locação, quando a título oneroso, e de comodato, nas situações de gratuidade. Entre aqueles que sustentam tratar-se de figura atípica, como Cláudia Trabuço e Luís Couto Gonçalves defende-se a aplicação de uma categoria autónoma, tida por contratos de licença de uso de um bem incorpóreo, que seria regida pela especial característica imaterial do objeto e demais cláusulas de ordem geral. Por último, há uma posição temperada, realizada principalmente na figura de Remédio Marques, mas também de Maria Antonieta Galvez Krüger e ainda em alguma escala por Carlos Olavo. Os autores situados nesta última posição entendem que é possível a aplicação por analogia dos contratos de locações

¹²⁹ DEEZER. Termos da Licença. Disponível em <<https://www.deezer.com/legal/cgu>>, acesso em 30/07/2018.

¹³⁰ MINATTI, Luis Gustavo. Contratos de Licença e sua Natureza Jurídica. Revista do Instituto do Direito Brasileiro, Lisboa, ano 2 (2013), nº 11, p. 12624.

aos de licenças, dada sua enorme semelhança em inúmeros fatores, ainda que disso não implique chamá-los e efetivamente tê-los por verdadeiros contratos de locação.

Há quem diga que esta tese em verdade é uma falta de “explícita tomada de posição”, mas, ao nosso ver, parece ser a mais sensata e aplicável das teorias.¹³¹

Por sua vez, a regulamentação brasileira acerca da disponibilização do acesso a conteúdos de áudio e vídeo via *streaming* nos leva a estudar o seu tratamento por meio dos regramentos que tratam da propriedade intelectual.

É muito clara a disposição do legislador de proteger os direitos do autor, consignando no artigo 7º da Lei n. 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que se aplicam às obras intelectuais, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível, tais como composições musicais, obras audiovisuais, inclusive as cinematográficas, e os programas de computador.

Ademais, tome-se o próprio artigo 29, VII, da Lei n. 9.610/1998, que dispõe sobre a necessidade de autorização prévia e expressa do autor para utilização da obra, inclusive por

(...)distribuição para oferta de obras ou produções mediante cabo, fibra ótica, satélite, ondas ou qualquer outro sistema que permita ao usuário realizar a seleção da obra ou produção para percebê-la em um tempo e lugar previamente determinados por quem formula a demanda, e nos casos em que o acesso às obras ou produções se faça por qualquer sistema que importe em pagamento pelo usuário;¹³²

Percebe-se que a descrição da norma acima colacionada se assemelha bastante ao modo como se operam as transmissões por *streaming*; inclusive, o SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, ao analisar o REsp n. 1.567.780/RJ, em que pese ser uma discussão lateral ao cerne daquela controvérsia¹³³, ao tratar deste dispositivo, se referiu a ele como *streaming* interativo, como modalidade em que a

¹³¹ *Ibidem*, p. 12659-12661.

¹³² BRASIL. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20.2.1998.

¹³³ Naquele recurso especial, a discussão se dava sobre se a transmissão televisiva via internet nas modalidades webcasting e simulcasting (tecnologia streaming) configurava execução pública de obras musicais apta a gerar o recolhimento de direitos autorais pelo ECAD e se a transmissão de músicas na modalidade simulcasting constitui meio autônomo de uso de obra intelectual, caracterizando novo fato gerador de cobrança de direitos autorais.

seleção da obra é realizada pelo usuário, nas palavras do Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva¹³⁴.

No que tange à espécie contratual que se firma com as provedoras de conteúdo via *streaming*, a discussão sobre a impossibilidade de ocorrer a “compra e venda” de bens imateriais, como os direitos de autor, ocorreu de forma bastante intensa a partir do estudo sobre a natureza jurídica do *software*, inclusive para delinear seus efeitos no campo tributário. Afinal, era muito recorrente, até mesmo para efeitos tributários, que, à época da popularização da venda de *softwares* por suporte físico, se comercializava, a grosso modo, o próprio *software*.

A própria Lei n. 9.609, de 19 de fevereiro de 1998, a qual dispõe sobre a proteção da propriedade intelectual de programa de computador, coloca em seu artigo 9º, que o uso de programa de computador no país será objeto de contrato de licença.

MARCOS WACHOWICZ, nesse sentido, é bem claro ao apontar que apenas *"por instrumento específico, com a finalidade precípua e exclusiva de, em nome do fornecedor, proceder à comercialização do produto, é que se fará a cessão de direitos de autor."*¹³⁵

Desta forma, torna-se mais claro que, ainda que possa haver a transferência temporária de certos arquivos para os aparelhos do usuário, no caso do serviço de *streaming* musical, o que contratualmente se firma é uma cessão de direitos de uso, sem a transferência de propriedade, nos moldes que se denomina *software* licenciado, em que, entre outros aspectos, o licenciante, sem comercializar o código fonte, pode extinguir a licença de uso, concedida por prazo determinado ou indeterminado, no caso de inadimplemento de qualquer obrigação contraída pelo usuário.¹³⁶

Por fim, cabe tecer alguns comentários a respeito da relação entre a prestação de serviço de comunicação e a oferta de conteúdo via streaming.

É inegável que tais ofertantes emitem uma mensagem, de um ponto a outro, sejam filmes, mensagens, jogos, músicas, diretamente a um receptor, de forma onerosa ou mesmo gratuita, o que se encaixa no conceito de comunicação tratada anteriormente.

¹³⁴ Recurso Especial nº 1.567.780/RJ, rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em 14.3.2017.

¹³⁵ WACHOWICZ, Marcos. *Propriedade Intelectual do Software & Revolução da Tecnologia da Informação*. 1a. ed. Curitiba: Juruá, 2004, p. 93.

¹³⁶ *Ibidem*, pp. 85-86.

Contudo, é necessário distinguir a prestação de um serviço de comunicação com o conteúdo em si, posto que o serviço que oferece o conteúdo via *streaming* não disponibiliza o meio sobre o qual transita.

DANIEL CORRÊA SZELBRACIKOWSKI é preciso, neste sentido:

A oferta de comunicação por intermédio de um conjunto de atividades (serviço) não se confunde com o conteúdo comunicado. No caso do streaming, a utilidade comumente negociada entre as empresas e os consumidores é o conteúdo comunicado (filmes, vídeos, séries, músicas, novelas, etc) que, em função da aludida tecnologia, é acessado em tempo real desde que haja acesso a um serviço de comunicação (já tributado pelo ICMS) que disponibilize internet.¹³⁷

Assim, a operação via *streaming* seria configurada como serviço de valor adicionado (SVA), disposto na legislação brasileira pelo artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997), por prover utilidade adicional ao serviço de telecomunicações, no caso, a apresentação de informações:

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.¹³⁸

Destaque-se que o próprio § 1º é muito claro, no sentido de diferenciar o SVA do serviço de telecomunicações, sendo que o segundo suporta o primeiro, que funciona autonomamente.

Um exemplo antigo que se dava de um serviço de valor adicionado era o disque 0900. ANDRÉ MENDES MOREIRA descrevia tal serviço, como sendo simultâneo o uso:

¹³⁷ SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária. Consultor Jurídico. Disponível em < https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria#_ftn7 >, acesso em 21.9.2018.

¹³⁸ BRASIL. Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995.. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17.7.1997.

- a) da rede de telecomunicações (sendo que, sobre o valor relativo a esta utilização, deverá ser pago o ICMS pela operadora);
- b) de um SVA, que pode consistir na obtenção de informações sobre o clima, sobre o horóscopo, et caterva (não atraindo, nesse ponto, a incidência do ICMS-comunicação¹³⁹

Portanto, verifica-se que a ideia de um serviço de valor adicionado se liga com a utilidade que é oferecida utilizando, como suporte, a rede de comunicações provida por um terceiro.

Nesse sentido, o SVA agrega utilidade à rede, sob a forma de disponibilização de comodidades (por exemplo, filmes, jogos e músicas), cobrando, em regra, um valor distinto do serviço de prestação de comunicação contratado.

De todo o estudo realizado, extrai-se as seguintes conclusões:

a) os serviços promovidos via tecnologia *over-the-top* são ofertados, em regra, pela concessão de licenças de uso, a título oneroso ou gratuito, disponíveis enquanto houver uma contraprestação pecuniária periódica pelo usuário, sem a possibilidade de transferência definitiva do conteúdo ofertado;

b) tais serviços são considerados de valor adicionado, nos termos da Lei Geral de Telecomunicações, não ofertados, em regra, pelo mesmo detentor dos meios de comunicação sobre os quais trafegam os dados.

Após estudados os arquétipos jurídico-constitucionais do ICMS e do ISS, e investigada a natureza jurídica das operações, cujo tratamento tributário é objeto do presente estudo, passamos a analisar as possibilidades de tributação sob um ou outro imposto.

¹³⁹ MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, p. 193.

5 POSSIBILIDADE DE SUBSUNÇÃO À HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

5.1 SUBSUNÇÃO DAS OPERAÇÕES BASEADAS EM TECNOLOGIA OTT À REGRA MATRIZ DO ICMS

Deve-se lembrar que a materialidade do ICMS-mercadoria está na realização de uma operação de circulação (jurídica) de mercadoria, consoante a posição doutrinária acatada no âmbito do presente estudo.

Dessa forma, de plano não incidiria o ICMS sobre as operações baseadas em tecnologia *over-the-top* pois, a sua natureza jurídica é a de cessão de direito de uso, configurando espécie de licença, estando ausente a transmissão de propriedade de mercadoria, em sentido jurídico.

Mesmo se fossemos considerar, de algum modo, a operação de *download* como sendo uma transmissão da mercadoria ao consumidor final, não se configura a hipótese do imposto estadual, tendo em vista que o se firma com o proprietário do programa é uma licença de uso do software ou mesmo do arquivo musical ou filme, de modo que o proprietário continua detendo o código-fonte.

Posto isso, merece referência a celeuma provocada pelo Convênio ICMS nº 106/2017, que trata dos procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados.

Lembre-se que a função constitucional dos Convênios está calcada no artigo 155, XII, “g”, da Constituição Federal que impõe que lei complementar regule a forma como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados – a lei complementar em referência é a de número 24, de 1975.

Por ser relevante para o presente estudo, reproduzimos o conteúdo da Cláusula Terceira do referido convênio:

O imposto será recolhido nas saídas internas e nas importações realizadas por meio de site ou de plataforma eletrônica que efetue a venda **ou a disponibilização**, ainda que por intermédio de pagamento periódico, de bens e mercadorias digitais **mediante transferência eletrônica de dados**, na unidade federada onde é domiciliado ou estabelecido o adquirente do bem ou mercadoria digital. (grifo nosso)

Pelo que se pode extrair, haveria a possibilidade de cobrança de ICMS na disponibilização de bens e mercadorias digitais, mediante transferência eletrônica de dados – ou seja, a possibilidade de cobrança do imposto de competência estadual de forma ampla, mesmo com a simples disponibilização de conteúdo.

Na esteira de tal Convênio, houve a edição de Decreto pelo governo paulista¹⁴⁰, regulamentando a cobrança do ICMS nas saídas com bens ou mercadorias digitais, especificando o sujeito passivo e o aspecto temporal da hipótese de incidência.

Instado a se manifestar acerca da edição da citada legislação, o Poder Judiciário, em mandado de segurança coletivo, entendeu, em caráter liminar, haver incompatibilidade com o artigo 146 da Constituição Federal,

(..) pois admitir a incidência de ICMS sobre o software padronizado por transferência eletrônica por download (o conteúdo é baixado da internet e armazenado no aparelho do usuário) e por acesso remoto, o chamado streaming (o conteúdo acessado, um filme, por exemplo, não é armazenado no aparelho e somente poderá ser acessado novamente por meio de outro acesso à internet), com base em convênio e decreto afronta, sem qualquer dúvida, o disposto no art. 146 da Constituição Federal, pois compete somente a lei complementar dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes da federação; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (base de cálculo, fato gerador e contribuintes responsáveis)¹⁴¹

Cabe ressaltar que a liminar foi confirmada no dia 23.8.2018, entendendo o juízo que, diante da previsão do licenciamento ou a cessão de direito de uso de programa de computador na Lei Complementar no. 116/03, que trata do ISS, configurava-se bitributação vedada pelo ordenamento jurídico.

Como se detalhará mais adiante, já há lei complementar instituindo a cobrança do tributo municipal sobre tal hipótese, além de haver uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 5958) no Supremo Tribunal Federal questionando as disposições do referido Convênio ICMS.

¹⁴⁰ Trata-se do Decreto nº 63.099, de 22 de dezembro de 2017, que, entre outros assuntos, introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS, do Estado de São Paulo.

¹⁴¹ SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 9ª Vara de Fazenda Pública. Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053. Requerente: Brasscom - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação. Requerido: Coordenador da Coordenadoria da Administração Tributária - CAT e outros. Juíza Simone Gomes Rodrigues Casoretti. São Paulo, 15.3.2018. Disponível em <https://esaj.tjsp.jus.br/cpopg/show.do?processo.codigo=1H000CFWW0000&processo.foro=53&uuidCaptcha=sajcaptcha_da0befd8287d4eb59d0b2f99d7cba82f>, acesso em 30.5.2018.

Do mesmo modo, não caberia, em regra, a incidência do ICMS-Comunicação, recordando-se que o núcleo da hipótese de incidência do tributo é prestar serviço de comunicação, de forma onerosa, viabilizando a troca de mensagens entre emissor e receptor.

Do estudo realizado esclareceu-se que a empresa que provê o conteúdo via *streaming* apenas se serve da rede para tal tarefa, sendo que a empresa que disponibiliza a rede é que é considerada contribuinte, para fins de tributação de ICMS.

Sendo tais empresas enquadráveis como prestadoras de serviço de valor adicionado, nos termos do artigo 61 da Lei Geral de Telecomunicações, não há tributação pelo imposto estadual, pois há diferenciação legal com a prestação de serviços de comunicação, este sim tributável pelo ICMS.

Por fim, poderia haver algum tipo de questionamento quanto à possibilidade de incidir ICMS nos serviços de comunicação prestados sob tecnologia OTT, como é o caso do *Skype*, ao menos quanto à sua versão básica, não voltado ao uso empresarial¹⁴².

Lembre-se que o *Skype*, dentre as tecnologias OTT, utiliza a chamada Voz sobre IP (*Voice over Internet Protocol*), que, segundo a *Federal Communications Commission*¹⁴³, agência governamental independente norte-americana, consiste na conversão da voz do usuário em sinais que trafegam pela *Internet*, com a reconversão em voz quando chegam ao destinatário desejado.

Portanto, pode-se fazer ligações a partir de computadores ou mesmo de telefones, desde que tenham acesso à Internet, de forma gratuita, ou mesmo através do pagamento de mensalidades à provedora do serviço de VoIP.

Consoante tais aspectos, ainda que não expresso no artigo 155, II, da Constituição Federal, parece evidente que não há incidência de ICMS nos serviços prestados de forma gratuita, até pelo disposto na Lei Complementar n. 87/1966, em seu artigo 2º, III, referindo-se à onerosidade da prestação do serviço de comunicação.

Porém, há uma outra nuance a ser considerada: por determinado valor, há a possibilidade de se realizar ligações para telefones convencionais (fixos e celulares)

¹⁴² EDGEWATER NETWORKS. Why Skype is not an OTT app. Disponível em <<https://www.edgewaternetworks.com/blog/why-skype-is-not-an-ott-app>>, acesso em 30.07.2018.

¹⁴³ FEDERAL COMMUNICATIONS COMMISSION. Voice Over Internet Protocol (VoIP). Disponível em <<https://www.fcc.gov/general/voice-over-internet-protocol-voip>>, acesso em 30/07/2018.

por meio dos aplicativos fornecidos pelos provedores, como é o caso do Skype e diversos outras empresas sediadas em território nacional.

Neste caso, observamos que se cria a possibilidade do serviço prestado pela operadora que utiliza a tecnologia VoIP concorrer diretamente com a prestação efetuada pelas empresas tradicionais de telefonia.

Em artigo extraído do site do Observatório do Governo Eletrônico, ligado à Universidade Federal de Santa Catarina, extraiu-se artigo assinado por Demócrito Reinaldo Filho, que escreve o seguinte:

em algum ponto a comunicação possibilitada pela tecnologia VoIP termina se utilizando da rede fixa de telefonia tradicional, nem que seja somente no trecho entre a central da operadora local e a sede (escritório ou residência) da pessoa que recebe uma chamada em telefone convencional. As redes de telecomunicações cada vez mais se fundem e se interconectam, num processo de convergência. Como a tecnologia IP permite que o usuário dos seus serviços se comunique com um usuário da rede de telefonia fixa tradicional, em algum momento da comunicação vai haver um ponto de interconexão(...).¹⁴⁴

Desta forma, o serviço se torna, além de oneroso (pois incide a cobrança de certo valor por minuto de ligação efetuada), mecanismo de viabilização de transmissão de comunicação entre emissor e receptor definidos, de forma que atrairia, em tese, a cobrança do ICMS-Comunicação.

Ao nosso ver, e consoante o exposto acima, ao deixar de usar o serviço de *Internet* como suporte exclusivo, por, em algum momento, utilizar-se da rede de telefonia tradicional, deixa de ser a ligação via VoIP relacionada apenas com o serviço de valor adicionado a que se refere a Lei Geral de Telecomunicações, o que legitima, neste ponto, a cobrança do imposto estadual.

Traz-se o seguinte excerto de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, quando leciona sobre a não-incidência do ICMS sobre o serviço prestado sob a tecnologia VoIP:

O serviço VoIP exige, para ser executado, a instalação de uma série de equipamentos, interligados a sistemas de grande complexidade, que necessariamente devem ser mantidos e gerenciados. Tais medidas, porém, antecedem a prestação do serviço de comunicação, que se realiza somente ao serem utilizados os telefones integrados ao STFC. Neste caso haverá incidência de ICMS, mas sobre o serviço prestado pela

¹⁴⁴ REINALDO FILHO, Demócrito. Aspectos jurídicos da VoIP - As dificuldades para sua regulamentação. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/aspectos-jur%C3%ADdicos-da-voip-dificuldades-para-sua-regulamenta%C3%A7%C3%A3o-1>>, acesso em 30/07/2018.

empresa telefônica; e a base de cálculo do tributo será apenas o preço do serviço telefônico propriamente dito – excluído, portanto, o do serviço Voz sobre IP (VoIP)¹⁴⁵

É necessário esclarecer que, na contratação de um serviço como o *Skype to Go*, a partir de um usuário localizado em território nacional, cujo objeto é a prestação de serviço de comunicação em âmbito internacional, há a disponibilização de um número (o que denota interligação ao Serviço de Telefonia Fixa Comutada - STFC) para o qual se pode ligar a partir do seu terminal, fixo ou celular.

Extrai-se do site do próprio prestador a explicação de como funciona o serviço:

Skype To Go dá-lhe os números que permitem que você chamar seus amigos, familiares e colegas no exterior de um celular ou telefone fixo, evitando a cobrança de tarifas internacionais. Ele pode ser usado em qualquer celular ou telefone fixo em qualquer país com suporte.

Como funciona o Skype To Go?

Depois que você se cadastre para Skype To Go, basta adicionar um contato, dê-no seu número de telefone e nós dar-lhe um número local, em que você pode chamá-los – este é um número de Skype To Go.

Por exemplo, que vive em Londres e quer usar o Skype To Go para ligar para um amigo que mora em Boston, EUA. Adicionar o seu amigo de Boston como seu contato de Skype To Go e nós lhe daremos um número de telefone de Londres. Quando você quer chamar seu amigo, basta discar esse número de Londres de seu telefone, e sua chamada será colocada direto para o seu amigo em Boston em baixas taxas de Skype.

Tens uma chamada internacional para os Estados Unidos pelo preço de uma chamada local e uma pequena Skype de crédito ou uma assinatura simples.”¹⁴⁶

No mesmo sentido, o serviço oferecido pela empresa *Viber*, denominado *Viber Out*, do qual se extrai do seu site a seguinte descrição:

Viber Out é um novo serviço de voz sobre IP (VoIP) que permite ligar para qualquer número de telefone, nacional e internacional, com as tarifas mais baixas!

Ligue para quaisquer números telefone fixo e celular, locais ou interurbanos, até mesmo contatos que não usam o Viber. Com Viber, você tem acesso para comprar uma linha de crédito a uma tarifa reduzida e desfrutar de chamadas baratas e ilimitadas para casa e números de celulares no país e no exterior. Viber Out é perfeito tanto para ligações do dia a dia quanto para comunicação empresa a empresa com baixas tarifas como uma alternativa às operadoras

¹⁴⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Op. cit.*, p. 169.

¹⁴⁶ SKYPE. O que é Skype To Go? Disponível em <<https://support.skype.com/pt/faq/fa1300/o-que-e-skype-to-go#machineTranslationDisclaimer>>, acesso em 21.9.2018.

caras. Você pode desfrutar da qualidade de áudio superior do Viber Out no seu dispositivo móvel, PC ou Mac.¹⁴⁷

Parece claro nesses casos que há um terceiro que presta serviço de comunicação, a título oneroso, trafegando uma mensagem de um emissor a um receptor, numa verdadeira oferta paralela ao serviço disponibilizado pela empresa tradicional de telefonia, com a possibilidade de ligar a partir de um telefone fixo para outro terminal em certo país, o que faria surgir a possibilidade de cobrança do ICMS- Comunicação, ainda que, a priori, possa ser entendido como serviço de valor adicionado.

Trata-se, inclusive, de medida de justiça fiscal, uma vez que, caso as provedoras de serviços de comunicação via VoIP tivessem tais serviços considerados como de não-incidência de ICMS, criar-se-ia concorrência desleal com as operadoras tradicionais que prestam o mesmo serviço de comunicação em âmbito nacional e internacional, em claro desacordo com a disposição do artigo 150, II, da Constituição Federal, que proscree qualquer distinção de tratamento tributário caso os contribuintes encontrem-se em situação equivalente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

De qualquer forma, ressalvado o último caso, pelo posicionamento atual da doutrina e jurisprudência, haveria impossibilidade de cobrança do ICMS no que tange aos serviços prestados sob tecnologia *over-the-top*.

Passa-se então ao estudo da possibilidade de se tributar as prestações baseadas na mencionada tecnologia pelo ISS.

5.2 SUBSUNÇÃO DAS OPERAÇÕES BASEADAS EM TECNOLOGIA OTT À REGRA MATRIZ DO ISS

¹⁴⁷ VIBER. O que é o Viber Out?. Disponível em <<https://account.viber.com/pt/call-brazil>>, acesso em 24.9.2018.

No tocante ao ISS, após o estudo da sua Regra-Matriz de Incidência Tributária, nos deparamos com a recente edição da Lei n. 6.263/2017, e da Lei n. 16.757/2017, sancionadas, respectivamente, pelos prefeitos dos municípios do Rio de Janeiro e de São Paulo¹⁴⁸, as quais instituíram a cobrança de ISS nos seguintes termos:

" 1.09 – Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011). ".

Tal texto reflete a alteração promovida pelo artigo 3º da Lei Complementar federal n. 157/2016, que adicionou o item 1.09 à lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que por sua vez dispõe sobre o ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Verifica-se também que o legislador municipal procurou tributar outros itens que se relacionam com as tecnologias mais recentes, tais como o *cloud storage* (armazenamento de dados em nuvem), a hospedagem de *sites*, e a elaboração de programas e aplicativos que são executados em *smartphones e tablets*:

1.03 - Processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres. (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

Entretanto, doutrinariamente, parece que o cerne da questão, está no aspecto matéria da Regra-Matriz de Incidência do ISS, mais precisamente sobre o verbo transitivo que compõe o seu núcleo: prestar serviço.

Embora o artigo 156 da Constituição Federal expresse que se trata de imposto sobre serviços de qualquer natureza, como vimos, considera-se que o serviço a ser

¹⁴⁸ Cabe destacar que diversos municípios, segundo fontes jornalísticas, enviaram às respectivas Câmaras Municipais projetos de leis semelhantes, visando à aprovação da lei que autoriza a respectiva exação, destacando os casos de Porto Alegre, Cuiabá, Fortaleza e Recife.

tributado é aquele que envolve prestação físico-intelectual, compreendido nas obrigações de fazer, e não de dar.

Sobre tal raciocínio, lembramos o teor da Súmula Vinculante n. 31, editada pelo Supremo Tribunal Federal¹⁴⁹, que estabelece que a locação de bens móveis não é passível de tributação pelo Imposto sobre Serviços.

Registre-se a lição de CLÉLIO CHIESA, ao analisar a impossibilidade de incidência sobre as operações de locação:

Nota-se, então, que nos contratos de locação não há nenhuma prestação de serviço. Há, sim, como definido no próprio art. 565 do novo Código Civil, uma cessão do direito de uso, mas não serviço. A cessão do direito de uso é absolutamente inconfundível com a atividade de prestar serviços, que revela sempre uma atuação de alguém em favor de outrem, realizando um esforço destinado a proporcionar certa utilidade para o beneficiado.¹⁵⁰

Assim, se a disponibilização da licença se assemelha, de alguma forma, ao instituto da locação, e nesta não incide o ISS, por tratamento análogo também não poderia incidir o ISS sobre a disponibilização de licenças tal como ofertado pelas empresas como a *Netflix* e o *Spotify*, tratamento vedado pelo artigo 108, § 1º do Código Tributário Nacional.

BETINA TREIGER GRUPENMACHER ensina:

Trata-se, como inclusive se verifica da própria redação do subitem em análise, de *disponibilização sem cessão definitiva* do conteúdo nele descrito. **É extrema de dúvidas que as cessões de direitos não se equiparam às prestações de serviços.** São, definitivamente, duas realidades jurídicas absolutamente distintas. Em relação à primeira, qual seja a cessão de direitos, não há previsão constitucional de cobrança de quaisquer impostos. **O que queremos dizer é que o constituinte não contemplou entre as competências impositivas federais, estaduais, municipais e distritais, a cessão de direitos, como passível de incidência tributária.** (g.n.)¹⁵¹

Assim, segundo a professora da Universidade Federal do Paraná, se algum imposto pudesse ser cobrado decorrente dos contratos de *streaming*, deveria a União lançar mão de sua competência residual, atendidos os requisitos previstos no artigo 154, inciso I da Constituição Federal.¹⁵²

¹⁴⁹ Súmula Vinculante 31 - É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis.

¹⁵⁰ CHIESA, Clélio. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Op. Cit.*, p. 71.

¹⁵¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência...*Op. cit.*

¹⁵² *Ibidem*.

HUMBERTO ÁVILA também escreveu sobre a impossibilidade de incidir o ISS sobre cessão de uso de bem ou direito, pois segundo ele

não há uma atividade humana em benefício de outrem, mas a cessão de uso de um bem, material ou imaterial, em favor de terceiro, isto é, a cessão, mediante remuneração, do direito de uso de determinada coisa. Trata-se, como se vê, de uma obrigação de dar, e, não, de uma obrigação de fazer.¹⁵³

ÁVILA afirma que a cessão de uso não está prevista em qualquer regra ordinária de competência, e por isso está implicitamente reservada à competência residual da União.¹⁵⁴

Cabe destacar, entretanto, que há alguma divergência quanto à não-incidência de ISS nesse tipo de operação, a considerar uma acepção ampla de serviço que se subsumiria à hipótese de incidência, o que se encontra, por exemplo, na posição de ANDRÉ MENDES MOREIRA.

O ponto em discussão, neste caso, é considerar o serviço que se concretiza por meio da cessão de uso como a prestação de uma comodidade, ou utilidade imaterial, descolada da discussão sobre obrigação de fazer, como ligada à materialidade da hipótese de incidência do ISSQN.

A considerar que as plataformas que se servem da tecnologia de *streaming* de dados se encaixam no conceito de serviço de valor adicionado¹⁵⁵, já trabalhado anteriormente, MOREIRA defende que, não obstante se afastar a incidência do ICMS-Comunicação, há possibilidade de se cobrar o ISS, uma vez que a atividade está na lista de serviços tributáveis pelo referido imposto¹⁵⁶. Além disso, não devem os SVAs consistirem em atividades-meio necessárias à prestação de serviço de comunicação, na linha da jurisprudência do STF e do STJ.¹⁵⁷

Ademais, ressalta o autor, o ISS não pode ser exigido da prestadora de serviço de telecomunicação, sendo o sujeito passivo o prestador do serviço de valor adicionado, nos termos do artigo 5º da Lei Complementar nº 116/2003.¹⁵⁸

¹⁵³ ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p. 171.

¹⁵⁴ *Op. cit.*, p. 169.

¹⁵⁵ CONSULTOR JURÍDICO. Só município pode tributar serviços como Netflix, explica advogado. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2016-mai-26/municipio-tributar-servicos-netflix-explica-advogado>>, acesso em 21.9.2018.

¹⁵⁶ MOREIRA, André Mendes. *Op. Cit.*, p. 327.

¹⁵⁷ *Ibidem*, p. 359.

¹⁵⁸ *Ibidem*, p. 328.

RICARDO ANDERLE também se manifesta nesse sentido, quanto o serviço de valor adicionado:

não ignoramos, por fim, que, no campo das comunicações, há uma gama de serviços que são alvos de conflito entre os Estados e Municípios, sobre os quais discutem se determinado serviço configura ou não efetiva comunicação, de modo a caracterizar a materialidade do ICMS, no caso positivo, ou do ISS, no caso negativo. Todavia, nesse caso, a solução do conflito exige a definição do conceito legal de comunicação: se o serviço corresponder à comunicação em seu sentido técnico-jurídico, aí se tem a incidência do ICM-comunicação; caso contrário, está autorizada constitucionalmente a aptidão do município para onerá-lo, desde que esteja previsto na lista de serviços.¹⁵⁹

Portanto, entende-se que os autores que se posicionam pela possibilidade de cobrança do Imposto sobre Serviços, o fazem não só pela exclusão da possibilidade de cobrança do ICMS-Comunicação, dado que não há aqui um terceiro, que, por via onerosa, viabiliza a comunicação entre um emissor e um receptor, mas por considerar que o conceito de serviço aqui prestado (que não é o de comunicação) deve ser considerado em termos amplos.

Afinal, tais autores adotam uma concepção mais próxima de serviço como entrega de uma utilidade, material ou imaterial, destacando a necessidade que tal serviço esteja relacionado em lista na respectiva lei complementar, e excluída a competência expressa dos demais entes para tributar serviços específicos. Neste ponto, mais próximo de entender o ISS como um imposto com caráter residual quanto aos serviços tributáveis – e se incluiria aqui a possibilidade de tributar o serviço de valor adicionado, nos termos da Lei Geral de Telecomunicações.

De qualquer forma, da doutrina colacionada nota-se que a concepção de serviço como obrigação de fazer é a majoritária, o que excluiria a possibilidade de cobrança do imposto sobre as prestações de serviço via *streaming*. Porém, cabe assentar, brevemente, a posição jurisprudencial acerca do tema, mormente o entendimento recente do Supremo Tribunal Federal sobre os serviços tributáveis pelo imposto municipal.

¹⁵⁹ ANDERLE, Ricardo. *Op. cit.*, pp. 139-140.

6 A POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL

Se parece claro que boa parte da doutrina entende que não caberia a tributação dos serviços baseados na tecnologia *over-the-top* pelo não preenchimento do aspecto material da regra matriz de incidência tributária de ambos os impostos, a jurisprudência dos tribunais superiores até o momento parece caminhar no mesmo sentido, embora com alguma oscilação.

Tem-se por paradigmática a análise conduzida pelo SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, na análise da tributação sobre o serviço prestado no acesso à Internet, no Recurso Especial no. 456.650/PR¹⁶⁰, no qual, em sede de embargos de divergência, firmou entendimento que o acesso à *internet* tem natureza de serviço de valor adicionado, e, portanto, descabe a incidência de ICMS neste tipo de serviço.

ANDRÉ MENDES MOREIRA leciona que o provedor de acesso tão somente fornece o meio para conexão à *internet*, disponibilizando um endereço IP para um determinado terminal receber os dados, além de direcionar o tráfego na rede, de modo que o provedor de acesso não detém a titularidade da rede que transporta os dados¹⁶¹.

Como bem destacou o acórdão,

o serviço prestado pelo provedor de acesso à Internet não se caracteriza como serviço de telecomunicação, porque não necessita de autorização, permissão ou concessão da União, conforme determina o artigo 21, XI, da Constituição Federal.¹⁶²

Este é o entendimento que foi o entendimento sumulado um ano após, resultando na Súmula n. 334: “O ICMS não incide no serviço de provedores de acesso à Internet”.¹⁶³

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da medida cautelar na ADI 1491 entendeu no mesmo sentido, quanto à não incidência do ICMS, conforme consignado no acórdão:

III – O Serviço de Valor Adicionado – SVA, previsto no art. 10 da Lei 9.295/1996, não se identifica, em termos ontológicos, com o serviço de telecomunicações. O SVA é, na verdade, mera adição de valor a serviço de

¹⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção. Embargos de Divergência no Recurso Especial no 456.650/PR, rel. Min. José Delgado, j. 11.05.2005.

¹⁶¹ MOREIRA, André Mendes. *Op. cit.*, p. 213.

¹⁶² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, Primeira Seção Embargos...*Op. cit.*, p. 2.

¹⁶³ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 334. DJ 14.02.2007.

telecomunicações já existente, uma vez que a disposição legislativa ora sob exame propicia a possibilidade de competitividade e, assim, a prestação de melhores serviços à coletividade.¹⁶⁴

Cabe pontuar que a Lei nº 9.295/1996 foi revogada pela já indicada Lei nº 9.472/1997, cujo artigo 61 define atualmente o serviço de valor adicionado.

Consoante a orientação jurisprudencial exposta parece bem delineado o entendimento pela impossibilidade de tributação desse tipo de serviço pelo imposto estadual.

Quanto à possibilidade de se tributá-lo pelo imposto municipal, cabe, primeiramente, trazer novamente uma das discussões que levaram à elaboração da já citada Súmula Vinculante n. 31, travada quando da discussão do Recurso Extraordinário n. 116.121/SP, em que se firmou maioria pela impossibilidade da cobrança do ISS na locação de bens móveis, pois, nos termos do voto vencedor, prolatado pelo Ministro Marco Aurélio, “somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.”¹⁶⁵

Parecia, de certa forma, consolidado que o STF entendia da mesma maneira que a doutrina quanto à tributação pelo ISS se amoldar às obrigações de fazer, eis que a locação se configura como uma obrigação de dar, e, portanto, incompatível com a disciplina constitucional do imposto municipal. Desta forma, o SVA também seria impassível de cobrança pelo ISS.

Porém, divergindo da doutrina apresentada, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 592.205/DF, e reiterado no RE 651.703/PR, com repercussão geral, entendeu que a interpretação da expressão “serviços de qualquer natureza” deve ser feita à luz de considerações econômicas, refletindo a mutação e fluidez da sua natureza jurídica, consignando o seguinte entendimento no acórdão do segundo recurso extraordinário:

A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar

¹⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.491/DF, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 08.05.2014.

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário 116.121/SP, rel. min. Octavio Gallotti, j. 11.10.2000, p. 705.

(coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada *cum grano salis*.¹⁶⁶

Mais à frente, afirma:

o artigo 156, III, da CRFB/88, ao referir-se a serviços de qualquer natureza não os adstringiu às típicas obrigações de fazer, já que raciocínio adverso conduziria à afirmação de que haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o Direito Privado, o que contrasta com a maior amplitude semântica do termo adotado pela constituição, a qual inevitavelmente leva à ampliação da competência tributária na incidência do ISSQN.¹⁶⁷

E conclui:

a classificação (obrigação de dar e obrigação de fazer) escapa à ratio que o legislador constitucional pretendeu alcançar, ao elencar os serviços no texto constitucional tributáveis pelos impostos (v.g., serviços de comunicação – tributáveis pelo ICMS, art. 155, II, CRFB/88; serviços financeiros e securitários – tributáveis pelo IOF, art. 153, V, CRFB/88; e, residualmente, os demais serviços de qualquer natureza – tributáveis pelo ISSQN, art. 156, III, CRFB/88), qual seja, a de captar todas as atividades empresariais cujos produtos fossem serviços sujeitos a remuneração no mercado.

(...)

sob este ângulo, o conceito de prestação de serviços não tem por premissa a configuração dada pelo Direito Civil, mas relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador.¹⁶⁸

Assim, entendeu o Supremo Tribunal Federal (STF), por uma exegese histórica do Decreto-Lei nº 406/68, que, como norte na análise se determinado serviço é tributável pelo ISSQN, deve-se levar em conta o oferecimento de uma utilidade, por uma atividade prestada com habitualidade e intuito lucrativo, bem a competência de outros entes para a cobrança do respectivo imposto sobre serviço.

Trata-se de uma guinada bastante considerável no entendimento do STF, dado que, mantido o entendimento, abrir-se-ia a possibilidade de se entender tributável pelo ISS todo oferecimento de uma comodidade imaterial, inclusive os serviços de valor.

ANA CAROLINA CARPINETTI e RENATO CAUMO resumem bem as perspectivas a serem consideradas, dada a guinada na orientação do STF:

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Recurso Extraordinário 651.703/PR, rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016, p. 4.

¹⁶⁷ *Ibidem*, p. 5.

¹⁶⁸ *Ibidem*, p. 5.

Observado esse contexto, ainda é cedo para afirmar que o precedente firmado no RE 651.703/PR servirá como paradigma ou leading case para futuros julgamentos acerca da incidência do ISS sobre operações que envolvam, de maneira preponderante ou não, uma obrigação de “dar.” Contudo, é importante ter em mente que o Ministro Luiz Fux é também Relator do Recurso Extraordinário 688.223/PR, no âmbito do qual se discutirá, novamente sob a sistemática da repercussão geral, a possibilidade de cobrança do ISS sobre o licenciamento de programas de computador. Esse caso, muito mais que todos os outros precedentes anteriores analisados pelo Plenário do STF, tem o verdadeiro potencial de se tornar o derradeiro leading case acerca da incidência do ISS sobre novas tecnologias e bens digitais, dada tanto a natureza da operação sob análise no Recurso Extraordinário em questão quanto a crescente expansão e sofisticação de um mercado que, muitas vezes, permite que atividades tradicionais sejam realizadas sem a intervenção de trabalho humano, geralmente com maior utilidade para os usuários, conforme evidenciado pela inclusão do item 1.09 na Lista de Serviços do ISS.¹⁶⁹

Ainda assim, pelo posicionamento da doutrina, pode-se esperar que a novel inserção na lista anexa à Lei Complementar n. 116/2003 seja objeto de questionamento no STF, eis que paira dúvidas sobre a sua constitucionalidade, mormente quanto ao critério material da hipótese de incidência.

¹⁶⁹ CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer. Jota. Disponível em < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>>, acesso em 29.7.2018.

7 CONCLUSÃO

Como foi dito na introdução, a Constituição Federal estruturou o sistema tributário, mormente na delineação dos impostos incidentes sobre o consumo, a partir de uma dinâmica comercial vigente à época, que não tinham como prever a revolução que a *Internet* provocaria na oferta de bens e serviços.

A título ilustrativo, o setor de telecomunicações, um dos que mais recolhe, por exemplo, ICMS aos cofres estaduais, teve uma queda muito grande de receitas diante das tecnologias que permitem a comunicação até mesmo entre pessoas em países diferentes sem a cobrança de taxas adicionais, e, por conseguinte, a arrecadação dos entes federados.

Por outro lado, não há dúvida de que as empresas que vem substituindo as formas tradicionais de ofertas de bens e prestação de serviços, como as que se baseiam na tecnologia *over-the-top* têm alcançado níveis notáveis de faturamento: a *Netflix*, por exemplo, já ultrapassou a Disney, passando a ser a companhia de mídia de maior valor de mercado do mundo, valendo em torno de 152 bilhões de dólares¹⁷⁰.

Outro exemplo é o mercado musical: se, há pouco tempo atrás, era majoritária a aquisição de músicas e vídeos via discos, CDs ou DVDs em lojas físicas, hoje já é representativo no setor a aquisição via *download* ou mesmo a concessão, onerosa ou gratuita, de cessão de direito de uso promovida pelas empresas que operam sob a tecnologia de disponibilização de conteúdo via streaming.

Diante da impressionante evolução deste mercado, não há muitas dúvidas que tais empresas vêm apresentando crescente capacidade contributiva, ao que a tributação deve vir na esteira de tal evolução, ainda mais quando se dá em detrimento da redução de faturamento (e da arrecadação de impostos) em outros setores.

Assim, seria natural que União, Estados, Distrito Federal e Municípios, ao perceberem a mudança provocada pelas tecnologias, procurassem meios de incrementar as receitas perdidas, ou mesmo aumentar sua arrecadação, tributando-as, cada um a seu modo.

¹⁷⁰ G1. Netflix passa Disney e vira empresa de mídia com maior valor de mercado. 24.05.2018. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/noticia/netflix-passa-disney-e-vira-empresa-de-midia-com-maior-valor-de-mercado.ghml>>, acesso em 30.08.2018.

Porém, tal tributação deve ser estruturada consoante o sistema tributário constitucional, seus princípios e regras, de modo a não criar aparentes conflitos de competência, cuja elucidação pelos diversos atores tem decisiva função.

Assim, este trabalho procurou demonstrar, porém sem a pretensão de dar respostas definitivas para tal tema, que a Constituição apresenta soluções em face da tributação dessas novas tecnologias, ainda que seja pela via do exercício da competência residual.

Por outro lado, uma vez se entenda que pela constitucionalidade da cobrança do ISS (ou mesmo de ICMS) sobre as operações de *streaming*, algo a ser repellido consoante a grande maioria da doutrina, certamente surgirão problemas operacionais, por exemplo, quanto à competência territorial para a cobrança do tributo, tendo em vista que a *Internet* possibilita, pela sua estrutura, enorme flexibilidade nas ofertas de serviços de utilidade imaterial, que podem ser prestados a partir de qualquer estabelecimento no Brasil e no exterior, o que certamente será nova fonte de celeuma, haja vista a inexistência de disposição prevendo a incidência de ISS na importação, como levantado por BETINA TREIGER GRUPENMACHER.¹⁷¹

De todo modo, procurou-se contribuir com o debate acerca da tributação das recentíssimas tecnologias *over-the-top*, ao que demonstramos a necessidade de pacificação no entendimento, de modo a promover a tão almejada segurança jurídica sobre essa atividade comercial de crescente relevância.

¹⁷¹ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação do Streaming e Serviços Over-The-Top. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) Tributação da Economia Digital. São Paulo: RT, 2018, p. 341.

REFERÊNCIAS

ANDERLE, Ricardo. Conflitos de competência tributária entre o ISS, ICMS e IPI. São Paulo: Noeses, 2016.

André Mendes comenta cobrança de ISS sobre serviços de streaming. Disponível em <<https://sachacalmon.com.br/noticias/andre-mendes-comenta-cobranca-de-iss-sobre-servicos-de-streaming/>>. Acesso em 24.8.2018.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5a. Ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

ÁVILA, Humberto. O Imposto sobre Serviços e a Lei Complementar n. 116/03. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003.

BAPTISTA, Marcelo Caron. ISS: do texto à norma. 1ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. 6ª ed. Trad. Maria Celeste C. J. Santos; rev. téc. Cláudio De Cicco. Brasília : UnB, 1995.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Notas sobre o ISS e a Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003.

BRASIL. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS 106, de 29 de setembro de 2017. Publicação no DOU de 05.10.2017.

_____. Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997. Dispõe sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995.. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17.7.1997

_____. Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998. Altera, atualiza e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 20.2.1998.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.567.780/RJ, rel. Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, julgado em 14.3.2017.

_____. _____. Primeira Seção. Embargos de Divergência no Recurso Especial no 456.650/PR, rel. Min. José Delgado, j. 11.05.2005.

_____. _____. Súmula nº 334. DJ 14.02.2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. Plenário. Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.491/DF, rel. min. Ricardo Lewandowski, j. 08.05.2014.

_____. _____. Plenário. Recurso Extraordinário 116.121/SP, rel. min. Octavio Gallotti, j. 11.10.2000, p. 705.

_____. _____. _____. Recurso Extraordinário 651.703/PR, rel. Min. Luiz Fux, j. 29.09.2016, p. 4.

CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 10a. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARPINETTI, Ana Carolina; CAUMO, Renato. O ISS e as obrigações de dar e de fazer. Jota. Disponível em < <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-iss-e-as-obrigacoes-de-dar-e-de-fazer-13062017>>, acesso em 29.7.2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007.

CALDAS AULETE. Dicionário Aulete Digital. Disponível em <<http://www.aulete.com.br/serviço>>. Acesso em 13.9.2018.

CBRE. E-commerce retail sales hit \$453.5 billion in 2017, as brands invest in omnichannel. Disponível em <<http://www.cbre.us/real-estate-services/real-estate-industries/retail-services/research-and-insights/us-marketflash-e-commerce-2017>>. Acesso em 23.08.2018.

CHIESA, Clélio. ICMS: sistema constitucional tributário - algumas inconstitucionalidades da LC 87/96. São Paulo: LTr, 1997.

_____. O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e Aspectos Relevantes da Lei Complementar n. 116/2003. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003.

CONSULTOR JURÍDICO. ICMS não incide sobre o *download* de *softwares*. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2016-fev-24/consultor-tributario-icms-nao-incide-download-softwares>>. Acesso em 24.8.2018.

_____. Só município pode tributar serviços como Netflix, explica advogado. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2016-mai-26/municipio-tributar-servicos-netflix-explica-advogado>>. Acesso em 21.9.2018.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2018.

DEEZER. Termos da Licença. Disponível em <<https://www.deezer.com/legal/cgu>>. Acesso em 30/07/2018.

EDGEWATER NETWORKS. Why Skype is not an OTT app. Disponível em <https://www.edgewaternetworks.com/blog/why-skype-is-not-an-ott-app>. Acesso em 30.07.2018.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Quarterly Retail E-Commerce Sales 2nd Quarter 2018. 17.8.2018. Disponível em <https://census.gov/retail/mrts/www/data/pdf/ec_current.pdf>. Acesso em 23.08.2018.

_____. Estado de Ohio. *Frequently Asked Questions*. Disponível em <<https://www.tax.ohio.gov/faq/tabid/6315/QuestionID/2828/AFMID/11354/Default.aspx>>. Acesso em 23.8.2018.

_____. Estado da Flórida. *Rule: 12A-1.062*. Disponível em <<https://www.flrules.org/gateway/RuleNo.asp?ID=12A-1.062>>. Acesso em 23.8.2018.

FEDERAL COMMUNICATIONS COMMISSION. Voice Over Internet Protocol (VoIP). Disponível em <<https://www.fcc.gov/general/voice-over-internet-protocol-voip>>. Acesso em 30/07/2018.

FORBES. How OTT Will Innovate In 2018. 23.01.2018. Disponível em <<https://www.forbes.com/sites/forbestechcouncil/2018/01/23/how-ott-will-innovate-in-2018/>>. Acesso em 22.8.2018.

FORBES. PwC Report: OTT Video Streaming Steams Ahead In 2017 With \$20.1 Billion In Revenue. 05.06.2018. Disponível em <<https://www.forbes.com/sites/dbloom/2018/06/05/streaming-video-2017-revenues-pwc-netflix-amazon-hulu/#7951fd045edb>>, acesso em 22.8.2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. A Regra-Matriz do Imposto Sobre Serviços. Disponível em <[http://www.ibet.com.br/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher\(3\).pdf](http://www.ibet.com.br/download/Betina%20Treiger%20Gruppenmacher(3).pdf)>, acesso em 23.10.2017.

_____. Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional Consultor Jurídico. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em 20.12.2016.

_____. Tributação do Streaming e Serviços Over-The-Top. In: PISCITELLI, Tathiane (Coord.) Tributação da Economia Digital. São Paulo: RT, 2018, p. 341.

GRUPO DE PESQUISA “TRIBUTAÇÃO NA ERA DIGITAL” DO NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS DA FUNDAÇÃO GEÚTLIO VARGAS/SP. Tributação na era digital: Renda X Consumo. Jota, São Paulo, 20.10.2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-na-era-digital-renda-x-consumo-20102017>>. Acesso em 25.7.2018.

G1. Netflix passa Disney e vira empresa de mídia com maior valor de mercado. 24.05.2018. Disponível em <<https://g1.globo.com/economia/noticia/netflix-passa-disney-e-vira-empresa-de-midia-com-maior-valor-de-mercado.ghtml>>. Acesso em 30.08.2018.

_____. Streaming de música cresce 52% no Brasil em 2016 e já rende o triplo de venda de discos. 25.05.2017. Disponível em <<https://g1.globo.com/musica/noticia/streaming-de-musica-cresce-52-no-brasil-em-2016-e-ja-rende-o-triplo-de-venda-de-discos.ghtml>>. Acesso em 22.8.2018.

JARACH, Dino. *El Hecho Imponible: Teoria General Del Derecho Tributario Sustantivo*. 3a ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1996.

JUSTEN FILHO, Marçal. *O ISS na Constituição*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1985.

KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

MACHADO, Hugo de Brito. *O ISS e a Locação ou Cessão de Direito de Uso*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – Teoria e Prática*. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 1996.

MICROSOFT. *O que é computação em nuvem*. Disponível em <<https://azure.microsoft.com/pt-br/overview/what-is-cloud-computing/>>. Acesso em 23.08.2018.

MINATTI, Luis Gustavo. *Contratos de Licença e sua Natureza Jurídica*. Revista do Instituto do Direito Brasileiro, Lisboa, ano 2 (2013), nº 11, p. 12624.

MOREIRA, André Mendes. *A Tributação dos Serviços de Comunicação*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2018.

NETFLIX. Disponível em <<https://help.netflix.com/pt/node/412>>, acesso em 25.7.2018. Seção de ajuda ao usuário da plataforma.

PARLAMENTO EUROPEU. Comissão de Mercado Interno e Proteção aos Consumidores. *Over-the-Top (OTTs) players: Market dynamics and policy challenges*. dez 2015. Disponível em <[http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/569979/IPOL_STU\(2015\)569979_EN.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2015/569979/IPOL_STU(2015)569979_EN.pdf)>. Acesso em 24.9.2018.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 6ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 7a. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PENG, ShIn-yi. *GATS and the Over-the-Top (OTT) Services —A Legal Outlook*. Journal of World Trade, v. 50, ed. 1. Disponível em <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2822564>. Acesso em 29.7.2018.

PISCITELLI, Tathiane (Coord.) Tributação da Economia Digital. São Paulo: RT, 2018.

PORTAL ADMINISTRADORES.COM.BR. Brasil é o 8º mercado de OTT do mundo. Como isso impacta seus negócios? 25.05.2017. Disponível em <http://www.administradores.com.br/noticias/negocios/brasil-e-o-8-mercado-de-ott-do-mundo-como-isso-impacta-seus-negocios/119158/>. Acesso em 22.8.2018.

PORTAL DINERO. Se acelera el cobro de IVA a las plataformas digitales extranjeras. 07.09.2018. Disponível em <<https://www.dinero.com/empresas/articulo/cobro-de-iva-a-plataformas-digitales-extranjeras-en-colombia/259965>>, acesso em 23.8.2018.

PORTAL EXAME. As 10 empresas mais valiosas do mundo. 28.04.2018. Disponível em <<https://exame.abril.com.br/mercados/as-10-maiores-empresas-mais-valiosas-do-mundo/>>. Acesso em 24.08.2018.

PORTAL E-COMMERCE BRASIL. E-commerce faturou R\$ 47 bi em 2017, diz Ebit. 08.03.2018. Disponível em <<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/37-webshoppers-e-commerce-faturou-r-47-bi-2017/>>. Acesso em 23.08.2018.

_____. E-commerce brasileiro vai crescer 12,4% ao ano e dobrar de tamanho no país, diz Google. 17.10.2016. Disponível em <<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-google/>>. Acesso em 23.08.2018.

RAGAZZO, Carlos. A Netflix e o destino da TV por assinatura. Jota, 09.10.2017. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-netflix-e-o-destino-da-tv-por-assinatura-09102017>. Acesso em 22.8.2018.

REINALDO FILHO, Demócrito. Aspectos jurídicos da VoIP - As dificuldades para sua regulamentação. Disponível em <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/aspectos-jur%C3%ADdicos-da-voip-dificuldades-para-sua-regulamenta%C3%A7%C3%A3o-1>>. Acesso em 30/07/2018.

REINO UNIDO. The VAT rules if you supply digital services to private consumers. 19.12.2014. Disponível em <<https://www.gov.uk/guidance/the-vat-rules-if-you-supply-digital-services-to-private-consumers#sales-not-affected-by-the-change>>. Acesso em 23.8.2018.

ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). O ISS e a LC 116. São Paulo: Dialética, 2003.

SÃO PAULO. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. 9ª Vara de Fazenda Pública. Mandado de Segurança Coletivo nº 1010278-54.2018.8.26.0053. Requerente: Brasscom - Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação Requerido: Coordenador da Coordenadoria da Administração Tributária - CAT e outros. Juíza Simone Gomes Rodrigues Casoretti. São Paulo, 15.3.2018. Disponível em <https://esaj.tjsp.jus.br/cpopg/show.do?processo.codigo=1H000CFWW0000&processo.foro=53&uuidCaptcha=sajcaptcha_da0befd8287d4eb59d0b2f99d7cba82f>. Acesso em 30.5.2018.

SKYPE. O que é Skype To Go? Disponível em <<https://support.skype.com/pt/faq/fa1300/o-que-e-skype-to-goo#machineTranslationDisclaimer>>, acesso em 21.9.2018.

SPOTIFY. O que é o Spotify? Disponível em <https://support.spotify.com/br/using_spotify/the_basics/what-is-spotify/>. Acesso em 25.7.2018.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. Novas tecnologias e a necessidade de reforma tributária. Consultor Jurídico. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2017-jan-20/daniel-correa-novas-tecnologias-exigem-reforma-tributaria#_ftn7>. Acesso em 21.9.2018.

VIBER. O que é o Viber Out?. Disponível em <<https://account.viber.com/pt/call-brazil>>. Acesso em 24.9.2018.

VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no Direito. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba: UFPR, v. 33, 2000, p. 62.

_____. Legalidade e Norma de Incidência: Influxos Democráticos no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (Coord.) Tributação: Democracia e Liberdade. São Paulo: Noeses, 2014.

WACHOWICZ, Marcos. *Propriedade Intelectual do Software & Revolução da Tecnologia da Informação*. 1a. ed. Curitiba: Juruá, 2004, p. 93.